عنوان ألأطروحة

إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني

THE POSSIBILITY OF APPLYING ACTIVITY- BASED BUDGETING (ABB) IN THE JORDANIAN HOSPITALS SECTOR

أطروحة دكتوراه
مقدمة إلى قسم المحاسبة
كلية العلوم المالية والمصرفية
الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

إعداد
عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر

إشراف
الأستاذ الدكتور خالد أمين عبدالله

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الفلسفة في تخصص المحاسبة
كلية العلوم المالية والمصرفية
الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

2007م

التفويض

أنا عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر

أفوض الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم: عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر

التوقيع:

التاريخ:

بسم الله الرحمن الرحيم

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

برنامج الدكتوراه / قسم المحاسبة

التاريخ: 2007/9/10

قرار لجنة المناقشة

اجتمعت اللجنة المكلفة بمناقشة أطروحة الدكتوراه للطالب **عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر** من كلية العلوم المالية والمصرفية / قسم **المحاسبة** اليوم **الاثنين الموافق 2007/9/10** الساعة الثانية بعد الظهر **برئاسة الأستاذ الدكتور منصور السعايدة / عميد كلية العلوم المالية والمصرفية** وحضور أعضاء اللجنة السادة:

1. أ.د. خالد أمين عبد الله — مشرفاً رئيساً
2. د. حسام خداش — عضواً
3. د. نظام حسين — عضواً

وبعد المداولة، توصي اللجنة بنتيجة:

ناجح ....

....

اعتماد أعضاء اللجنة:

1. أ.د. خالد أمين عبد الله ....
2. د. حسام خداش ....
3. د. نظام حسين ....

....

أ.د. منصور السعايدة

رئيس اللجنة

شكر وتقدير

بعد الحمد لله رب العالمين الذي كان لي أول معين، يشرّفني ويسعدني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور خالد أمين عبد الله ، الذي اشرف على هذه الا ـروحة واحا ـني برعايته ولطفه ، واعطاني من وقته الكثير لاخراجها بها الشكل العلمي فله مني كل الشكر والتقدير والوفاء ، وجزيل شكري وعظيم امتناني الى الصرح العلمي الشامخ الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ممثلة برئيسها الاستاذ الدكتور مصطفى هديب ، ونائب الرئيس للشؤون الاكاديمية الاستاذ الدكتور محمد الطراونة ، وعميد كلية العلوم المالية والمصرفية الاستاذ الدكتور منصور ابراهيم السعايدة ، والى كافة العاملين فيها ، كما يسرني ان اتقدم بخالص الشكر والعرفان الى الاساتذه الافاضل رئيس واعضاء لجنة المناقشة ، لتفضلهم بالموافقه على المشاركة في لجنة المناقشة لما ابدوه من ملاحظات كان من شأنها اثراء هذه الا ـروحة فلهم منى كل الشكر والتقدير والاحترام .

كما يسعدني أيضا أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى جميع من وقف إلى جانبي ووفر لي سبل المساعدة والعون من الأساتذة الأفاضل، وغيرهم ممن عرفت عنهم روح التعاون، والمساعدة، والعطاء، سواء تعلق الأمر في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام هذه الدراسة، أو بالتوجيه والنصح والإرشاد .

الباحث

الإهداء

إلى روح أمي وأبي من أسأل لهم المولى الرحمة والخلد في الجنة

****

إلى من اخترتها بجوارحي لتكون لي شريكا ورفيقا في الضر والفرحة

****

إلى من رزقني بهم الله ليكونوا قرة العين وفي حياتي ومماتي البهجة

محتويات البحث

الموضوع	الصفحة
تفويض الأكاديمية	ب
إجازة الأطروحة	ت
الشكر والتقدير	ث
الإهداء	ج
المحتويات	ح
قائمة الجداول	ر
قائمة الأشكال	**س**
قائمة الملاحق	ش
الملخص باللغة العربية	ص
الملخص باللغة الإنجليزية	ط

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الموضوع	الصفحة
المقدمة	2
مشكلة الدراسة	5
أهمية الدراسة	7
أهداف الدراسة	7
التعريفات الاجرائية	11

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

الموضوع	الصفحة
الباب الأول – نظام التكاليف المبني على الأنشطة	
المبحث الأول– المحاسبة الإدارية وأنظمة التكاليف	14
• مفهوم المحاسبة الإدارية وأهميتها	14
• تكلفة المنتج أو الخدمة باستخدام أنظمة التكاليف	17
• الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية	20
المبحث الثاني– مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة	23
• استخدامات وفوائد نظام التكاليف المبني على الأنشطة	25
• خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	31
المبحث الثالث– متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	35
المبحث الرابع– نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات	40
• طبيعة نشاط المستشفيات	40
• جدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات	42
الباب الثاني – الإدارة المبنية على الأنشطة	
المبحث الأول– مفهوم الإدارة المبنية على الأنشطة ودواعي تطبيقها	55
• المفهوم	55
• ماهية نظام الإدارة المبنية على الأنشطة	56
• مزايا ودواعي تطبيق نظام الإدارة المبنية على الأنشطة	58
• نظام الإدارة المبنية على الأنشطة ومحاسبة المسؤولية	68
المبحث الثاني– الموازنات التقديرية	70
• المفهوم	70
• أهمية الموازنات التقديرية	72
• أنواع الموازنات التقديرية	74
• إجراءات إعداد الموازنات التقديرية	76
المبحث الثالث– دور الموازنات التقديرية في أداء الوظائف الإدارية	81
• التخطيط والتجديد	82
• الرقابة وتقييم الأداء	83
المبحث الرابع– الموازنات المبنية على الأنشطة	87

الفصل الثالث

الدراسات السابقة

الدراسات العربية	94
الدراسات الأجنبية	97

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

الموضوع	الصفحة
• نبذة عن واقع المستشفيات الأردنية	105
• مجتمع وعينة الدراسة	108
• الأساليب الإحصائية	112

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الموضوع	الصفحة
الباب الأول – تحليل البيانات	
• تحليل المصداقية – الفا	115
• تحليل البيانات المتعلقة بطبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور لدى المستشفيات الأردنية	115
• تحليل البيانات المتعلقة بشدة المنافسة التي تواجهها المستشفيات الأردنية	120
• تحليل البيانات المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية على تفسير ربحية الخدمات المنتجة	125
• تحليل البيانات المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية على التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة	130
• تحليل البيانات المتعلقة بمدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية	134
• تحليل البيانات المتعلقة بالصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة	138

الباب الثاني – الإدارة المبنية على الأنشطة في المستشفيات الأردنية	
المبحث الأول– نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية	146
• خصائص المؤسسات التي تنتمي لقطاع المستشفيات	146
• العناصر الأساسية التي يتكون منها نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية	148
المبحث الثاني– نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي	152
• نبذة عن مستشفى الكرك الحكومي	152
• نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي	153
المبحث الثالث– الموازنة المبنية على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي	166
• خطوات إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة	167

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

النتائج	175
التوصيات	181
المصادر	184
الملاحق	193

قائمة الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
(2-1)	الاجراءات الرئيسية لإجراءات إعداد الموازنة التقديرية	79
(4-1)	عدد المستشفيات التي تتبع كل قطاع وعدد الأسرّة فيها ونسبة الإشغال	107
(5-1)	تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بتطور وتعقيد بيئة المستشفيات الأردنية	118
(5-2)	اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بطبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور	120
(5-3)	تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بشدة المنافسة في بيئة المستشفيات الأردنية	123
(5-4)	اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بوجود المنافسة أمام المستشفيات الأردنية	125
(5-5)	تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية على تفسير ربحية المنتجات	128
(5-6)	اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية على تفسير ربحية الخدمات المنتجة	130
(5-7)	تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية على التخلص من التكاليف غير المستغلة	131
(5-8)	اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية على التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة	134
(5-9)	تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بمدى تعدد الخدمات والأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية	136
(5-10)	اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بمدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية	138
(5-11)	تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بصعوبة تحديد تكلفة الخدمات المنتجة في بيئة المستشفيات الأردنية	141
(5-12)	اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بالصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة	143

الرقم	المحتوى	الصفحة
(5-13)	الأقسام التي يتضمنها مستشفى الكرك الحكومي	152
(5-14)	عناصر الموارد الاقتصادية وقيمها الإجمالية كما هي لسنة 2006	154
(5-15)	الأنشطة التي تؤدى داخل مستشفى الكرك الحكومي حسب مستويات أدائها	155
(5-16)	تخصيص تكلفة الموارد الإقتصادية على الأنشطة	157
(5-17)	تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة الإنتاجية	160
(5-18)	تكلفة الأنشطة ومسبباتها	161
(5-19)	حجم محركات الأنشطة لكل هدف تكلفة	162
(5-20)	تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة وفقا للمحركات ومعدلات هذه المحركات	163
(5-21)	تكلفة يوم الإقامة حسب طبيعة الخدمة العلاجية والرعاية المقدمة	165
(5-22)	موازنة تكاليف أداء الخدمة وتكاليف الأنشطة	170

قائمة الأشكال

الرقم	المحتوى	الصفحة
(1-2)	مخطط يظهر الاختلاف في آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية	24
(2-2)	خطوات تطوير الموازنة والتي تبدأ بتطوير إستراتيجية المنظمة طويلة الأمد	73
(5-1)	توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بتطور وتعقد بيئة المستشفيات الأردنية	119
(5-2)	توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بشدة المنافسة في بيئة المستشفيات الأردنية	124
(5-3)	توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية المنتجات	129
(5-4)	توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في التخلص من التكاليف غير المستغلة	133
(5-5)	توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بتعدد الخدمات والأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية	137
(5-6)	توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بصعوبة تحديد تكلفة الخدمات المنتجة في بيئة المستشفيات الأردنية	142
(5-7)	الخدمات المنتجة والأنشطة المساندة لها حسب مسويات أدائها	150
(5-8)	آلية إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة	168

قائمة الملاحق

الرقم	المحتوى	الصفحة
1	استبانة البحث	193
2	أسماء المستشفيات التابعة لوزارة الصحة وعدد الأسرّة في كل منها	196
3	أسماء المستشفيات التابعة للقطاع الخاص وعدد الأسرّة في كل منها	197
4	أسماء المستشفيات التابعة للجامعات الرسمية وعدد الأسرّة في كل منها	198
5	أسماء المستشفيات عينة البحث وعدد الأسرّة في كل منها	199
6	أسماء المستشفيات المستجيبة وعدد الأسرّة في كل منها	201
7	اختبار المصداقية الفا	202

إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني

ملخص البحث

هدفت الدراسة اولاَ إلى معرفة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، من خلال معرفة مدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام لدى منظمات ذلك القطاع، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال، معرفة طبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور، وشدة المنافسة، والقدرة على تفسير ربحية الخدمات المنتجة، والتخلص من بعض التكاليف غير المستغلة، ومعرفة مدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية.

كما هدفت الدراسة ثانياَ إلى معرفة إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة من خلال المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية.

وتنبع أهمية هذه الدراسة باعتبارها من الدراسات القليلة التي تناولت إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات من خلال دراسة مدى توفر مقومات ذلك النظام فيها، وإمكانية الاستفادة من المعلومات والبيانات التي يوفرها هذا النظام لأعداد الموازنات المبنية على الأنشطة لما لها من دور مهم وفاعل في عمليات التخطيط ورقابة التكاليف خاصة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة بعد الارتفاع الكبير الذي حدث بها نتيجة للتطورات والتعقيدات الحاصلة في أداء الخدمات الصحية، وبما يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة ويجعلها قادرة على المنافسة والبقاء.

اختيرت المستشفيات الأردنية التي تنتمي للقطاعين العام والخاص لتحقيق أهداف الدراسة، واستخدمت الاستبانة كمصدر أساس للحصول على البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية إضافة إلى المشاهدة والمعاينة الواقعية والمقابلات الشخصية، وقد تم إتباع عدة أساليب إحصائية للتحليل والوصول إلى النتائج.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج المتعلقة بالجانب النظري والتحليلي والتطبيقي، أذكر أهمها على النحو الأتي:

1. تتوفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في داخل بيئة المستشفيات الأردنية، وقد تم الاستدلال على ذلك من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وما أظهرته نتائج القياس
2. إن نجاح أي منظمة يقاس إلى حد كبير بما تحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف الإنتاج، وعملية التحكم في المصروفات، وتكاليف الإنتاج ومراقبتهما خاصة في المنظمات الكبيرة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إتباع الوسائل العلمية للرقابة والتي من ضمنها الموازنات التقديرية.
3. إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة هو يقوم على استخدام للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث تحدث الإدارة المبنية على الأنشطة عندما تكون معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد حدثت، وتعد هذه البيانات من أهم مصادر المعلومات التي تساند الإدارة في أداء مهماتها التخطيطية والرقابية.
4. لقد تم بناء نموذج يوضح كيفية والية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية، وبناء على ذلك فإنه يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وفقا لهذا النموذج على المستشفيات الأردنية طالما توفرت بأي منها اشتراطات تطبيق هذا النظام.
5. تم استخدام النموذج السابق ذكره في أعلاه لغايات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي والذي وقع الاختيار عليه لتحقيق ذلك، ومن ثم استخدمت البيانات والمعلومات التي وفرها تطبيق هذا النظام لإعداد الموازنة التقديرية، وقد نتج عن ذلك بيانات اكثر دقة مما هي عليه في حالة تطبيق أنظمة محاسبية تقليدية لغايات إعداد هذه الموازنات.

THE POSSIBILITY OF APPLYING ACTIVITY-BASED BUDGETING (ABB) IN THE JORDANIAN HOSPITALS SECTOR

Abstract

The study aimed at exploring the possibility of applying Activity – Based Budgets (ABB) in the Jordanian hospitals sector through Identifying the degree of the availability of factors necessary for such a system in that sector. This objective was realized by studying the nature of the service production system as to complexity and development, capacity in explaining the profitability of the services produced, Eliminating unutilized costs, and knowing the extent of service and activity diversification in the Jordanian hospitals.

Moreover, the study aimed at knowing the possibility of applying Activity – Based Budgets depending on the data and information provided by Activity – Based Costing (ABC) in the Jordanian hospitals.

The importance of this study arise from the fact that it is one of few studies, if not the only one according to the researcher's knowledge, that has dealt with ABC,ABB in hospitals, in addition to forming a sound base for planning, cost control especially the ever-increasing indirect ones due to the developments and complexity of performing medical services. All of this, it is hoped, will help this sector develop, compete, and survive.

Public as well as private hospitals were chosen to conduct the study, a questionnaire was used as a tool for gathering data in addition to

observations, interviews and actual inspection. Statistical procedures were used in analyzing gathered data.

Certain conclusions were reached, most important of which are the following:

1. The necessary condition for applying ABC system proved to be existent at the Jordanian hospitals. This was proven through statistical analysis of the gathered data.
2. The success of any organization depends on creating profits. This will come through cost – reduction, expense control, and production cost control; and all of this cannot be reached without budgeting.
3. Activity – Based management is built upon a prerequisite called Activity – Based Costing which is considered the main source of information that helps management discharge its planning and control functions.
4. A model was constructed explaining the techniques and procedures for applying Activity – Based Budgets in Jordanian hospitals. Such a model could be applied if the necessary conditions for its success prevail.
5. The aforementioned model was tried at Kerak Public Hospital. Conclusions reached proved to be more accurate than using traditional accounting systems for the purpose of preparing budgets.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الإطار العام للدراسة

المقدمة

نظرا لزيادة الاستهلاك العالمي للموارد الاقتصادية الناتج من الزيادة السكانية مع ندرة المـوارد، حيث أن اغلب هذه الموارد لا تصلح للاستهلاك المباشر دون أن تمر بمعالجة صناعية، فقد اتجه العـالم إلى التصنيع لاستغلال ما يمكن استغلاله من تلك الموارد.

ولكي تتحقق أهداف أي منظمة صناعية كانت أم خدمية، فإنه لا بد من توفر قدر مـن البيانـات والمعلومات وفي الوقت المناسب، يتم تجميعها وتبويبها لخدمة الإدارة من اجل اتخاذ قـرارات رشـيدة، وتحقيق الفاعلية في أدائها لوظائفها.

ومن هنا تعتبر مسألة الدقة في المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف في المنظمة خاصة حاسمة ومهمة في أدائها لوظائفها المختلفة بما فيها التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، حيث أن عـدم الدقـة والتخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة المختلفة سوف ينتج عنـه بالضـرورة إجراءات وقرارات إدارية خاطئة .

ومن هنا فان الموازنات المبنية على الأنشطة سوف تختلف حتما في طبيعة المدخلات من حيـث دقة المعلومات والبيانات اللازمة لأعدادها، وبمقارنة نظم التكاليف التقليدية بنظام التكاليف على الأنشـطة نجد أن الأخير قادر على رفد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تحتاجها في إعداد الموازنات بشكل أكثر دقة ومصداقية الأمر الذي سوف ينعكس على دقة ومصداقية وفاعلية قيامها بوظائفها المختلفة، حيـث أن الهدف الأساسي من نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتمثل في تزويد المستخدمين بالمعلومات التي من شأنها زيادة فهمهم حول طريقة عمل المنظمة وتسهيل مهمة اتخاذ القرارات، ويبدأ النظام مع مـا الـذي

استهلك الموارد، ولأي أنشطة تم استهلاك تلك الموارد، وبالنتيجة تحميل الأنشطة وتكالفيها إلى المنتج أو الخدمة.

ويمزج نظام التكاليف المبني على الأنشطة بيانات المحاسبة وبيانات التشغيل ضمن معلومات يمكن استخدامها من قبل المديرين لرقابة التكاليف وتطوير الأداء. إن مخرجات هذا النظام من شأنها تطوير أنظمة التسعير بحيث تعكس تكاليف المنتجات، وتحديد المواقع التي يمكن فيها خفض التكاليف أو تحسين الجودة، وإدارة طلبات العملاء، وتحسين خطوط الإنتاج، وتخطيط الموازنة.

وتمشيا مع هدف محاسبة التكاليف والخاص بتوفير المعلومات الملائمة والدقيقة لاتخاذ القرارات والقيام بالمهام الإدارية المختلفة، وليصبح نظام التكاليف هذا نظاما محاسبيا متكاملا يطلق عليه نظام المحاسبة بالأنشطة، فانه لا بد من التطرق إلى علاقة نظام التكاليف المبني على الأنشطة بإدارة هذا النظام، وعلى ذلك ينطوي نظام محاسبة الأنشطة على مدخلين، يتضمن الأول تخصيص التكاليف المرتبطة بالموارد على أهداف التكلفة من خلال الأنشطة الرئيسية في المنظمة، وتوفير المعلومات المرتبطة بأداء الأنشطة من حيث تكاليفها، والموارد التي استهلكتها، وحجم استهلاك أهداف التكلفة من هذه الأنشطة، والذي يطلق عليه مدخل العمليات، أما المدخل الثاني فيتضمن استخدام هذه المعلومات والبيانات من قبل إدارة المنظمة أثناء قيامها بأداء وظائفها المختلفة بما فيها وظائف التخطيط والرقابة التي تتم في الأساس من خلال إعداد الموازنات التقديرية.

وإذا استطاعت المنظمة توفير ما تحتاجه من بيانات ومعلومات، فإن مهمة الاستفادة منها تصبح متوقفة على قدرة الإدارة في المنشأة ذاتها على تحديد البدائل المتاحة، كخطوة أولى للتخطيط لبلوغ الهدف المنشود في ظل الإمكانيات المتاحة، ومن ثم البدء في عملية التنفيذ والرقابة، وعلى هذا فإن الموازنة

التقديرية لها جانبان، جانب تخطيطي وجانب رقابي[1]. وتلعب الموازنات دورا متوازيا في التخطيط والرقابة ضمن وحدات العمل، ودورا مركزيا في تصميم وتشغيل نظام المحاسبة الإدارية.

يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة إجراءات الموازنة بطريقتين، الأولى،تحديد خليط الأنشطة ودرجة التأكيد على أنشطة معينة، والتي يمكن أن تربط بإستراتيجية الأعمال، بحيث يمكن تخصيص الموارد إلى تلك الأنشطة التي تعتبر الأكثر أهمية في توصيل قيمة للمستهلك. ثانيا، إن نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود بأسس لخلق موازنة واقعية، ويتم ذلك من خلال توفير المعلومات التي تربط المبيعات المتوقعة بالعمل المطلوب، والعمل المطلوب بالموارد المطلوبة[2].

وهكذا فانه يمكن القول بان أي منظمة ترغب في تطبيق نظام متقدم مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة، لا بد وان يكون هدفها الأساس متمثلا في توفير بيانات ومعلومات أكثر دقة فيما يتعلق بتكلفة المنتجات أو الخدمات، وتكلفة الأنشطة لديها، وحجم الموارد المستهلكة، وبذلك فانه لا بد لهذه المنظمات من الاستفادة القصوى في استغلال هذه البيانات والمعلومات في أدائها لمهامها ووظائفها المختلفة لكي تكون قادرة على تحقيق أهدافها وبالتالي تحقيق البقاء والاستمرار في بيئة تتسم بالتطور المستمر والمنافسة الشديدة.

---

[1] نور احمد ، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1989، ص. 10..

[2] Turney, Peter R.R., Common Cents, How to succeed with Activity Based Costing, The Macmillan Press LTD, London, 1991, P.175.

.

مشكلة الدراسة:

إن تطور البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعمل بها المنظمات الخدمية بشكل عام ومنظمات الرعاية الصحية بشكل خاص من حيث تعقد أعمالها، وتعدد أنشطتها واشتداد المنافسة من حولها، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل التكاليف الكلي لهذه المنظمات نتيجة الاعتماد المتزايد على اقتناء الموجودات التكنولوجية، فرض على هذه المنظمات واقعا جديدا من حيث عدم ملاءمة المعلومات والبيانات التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة لديها لاستخدامات الإدارة في أدائها لوظائفها المختلفة المتعلقة تحديدا بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء التي تتم في الأساس من خلال إعداد الموازنات التقديرية، كذلك عملية اتخاذ القرارات التكتيكية والإستراتيجية كتلك المتعلقة بالتسعير، وتغيير مزيج الإنتاج، إضافة أو إلغاء خدمة معينة، التوسع أو تقليص حجم خدمة معينة، وترشيد التكاليف، والاهتمام بالجودة التي يطلبها العميل.

إن عملية إعداد الموازنات التقديرية تعتمد في الأساس على البيانات والمعلومات التكاليفية التاريخية التي يوفرها نظام التكاليف في المنظمة، وبالتي فان عدم الدقة بها سوف يؤدي حتما إلى إعداد غير دقيق للموازنات يتمخض عنه بالضرورة خطة غير سليمة الأمر الذي تفقد الإدارة معه سيطرتها على عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وتكون النتيجة متمثلة في إخفاقها في تحقيق أهدافها قصيرة الأجل وبالتالي طويلة الأجل وقد ينتج عن ذلك تدهور المنظمة في نهاية المطاف.

تنبع مشكلة الدراسة من عدم إدراك المستشفيات الأردنية لأهمية وإمكانية تبني نظم تكاليف حديثة كنظام التكاليف المبني على الأنشطة، بحيث تكون قادرة على تزويدها بمعلومات وبيانات دقيقة وذات مصداقية تستطيع من خلالها إعداد موازناتها التقديرية المبنية على الأنشطة، لما لهذه الموازنات من دور

رئيس في إحكام الرقابة على التكاليف غير المباشرة بشكل خاص، وبالتالي قدرتها على تقييم الأداء، وصولا لتحقيق أهداف المنظمة.

يمكن للباحث طرح مشكلة البحث من خلال الأسئلة التالية :

- هل تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية؟

ومثل على هذه الاشتراطات، تطور وتعقيد عملية إنتاج وإدارة الخدمة، واشتداد المنافسة (في حاله المستشفيات الهادفة للربح)، وتعدد الخدمات المقدمة، وتوفر القدرة على التخلص من التكاليف (الأنشطة) غير المستغلة، والصعوبة في تفسير ربحية بعض الخدمات المنتجة، وصعوبة تحديد تكاليف الخدمات المختلفة.

- هل يمكن وضع تصور من خلال نموذج لآلية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية؟
- هل يمكن من الناحية العملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية؟
- هل يمكن تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في ظل المعلومات والبيانات التي يمكن أن يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في حال توفرت مقومات تطبيقه في بيئة المستشفيات الأردنية من الناجيتين النظرية والعملية؟

أهمية الدراسة:

لقد تركزت أبحاث التكاليف المشابهة في الغالب على دراسة موضوع نظام التكاليف المبني علـــى الأنشطة في المؤسسات الصناعية بشكل خاص، أما فيما يتعلق بقطاع الخدمات وبتحديـــد اكبـــر قطـــاع منظمات الرعاية الصحية فلم تتم دراسته بشكل كاف، إضافة إلى قلة الدراسات التي تناولـــت موضـــوع الموازنات التقديرية المبنية على الأنشطة.

ومن هنا تكمن أهمية هذه الدراسة باعتبارها من الدراسات القليلة إن لم تكن الوحيدة حسب علـــم الباحث التي تناولت إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال تـــوفر مقومـــات ذلـــك التطبيق فيها، وإمكانية الاستفادة من المعلومات والبيانات التي يوفرها هذا النظام لأعداد الموازنات المبنية على الأنشطة لما لها من دور مهم وفاعل في عمليات التخطيط ورقابة التكاليف خاصة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة بعد الارتفاع الكبير الذي حدث بها نتيجة للتطورات والتعقيدات الحاصلة في أداء الخـــدمات الصحية، وبما يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة ويجعلها قادرة على المنافسة والبقاء.

أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

أولا: معرفة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية من خلال معرفـــة مدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام لدى تلك المنظمات، وسوف يتم تحقيق هذا الهدف من خـــلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. معرفة طبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور لدى قطاع المستشفيات الأردنية.

ويتم ذلك من خلال الوقوف على حجم الموجودات التكنولوجية، وبالتالي حجم التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل تكاليفها الكلي، حيث أن تعقيد وتطور عملية إنتاج الخدمة سوف يتطلب استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة لكي تتوفر المعلومات والبيانات الدقيقة واللازمة لقيام الإدارة بأداء وظائفها المختلفة بفاعليه وكفاءة من خلال آلية عمل هذا النظام بما فيها عمليه إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة.

2. معرفة شدة المنافسة التي تواجهه منظمات الرعاية الصحية الأردنية.

تفرض المنافسة واقعا مؤداه ضرورة معرفة التكاليف الحقيقية للخدمات المقدمة، كذلك تكاليف الأنشطة المؤداة والموارد المستهلكة من قبل كل نشاط على حدة، ويساعد ذلك في اتخاذ قرارات التسعير السليمة بشكل خاص وإدارة الجودة دون إلحاق الضرر بمركز المنظمة أو عملائها، ويتحقق ذلك من خلا المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

3. معرفة قدرة منظمات الرعاية الصحية الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة.

في ظل غياب معلومات وبيانات دقيقة عن تكلفة الخدمات فانه يتعذر تفسير ربحية الخدمات، وبالتالي فان عدم قدرة هذه المنظمات في تفسير ربحية خدماتها سوف يستلزم ضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي سوف يكون قادرا من خلال الإجراءات في عمليات التخصيص على توفير هذا النوع من المعلومات والبيانات.

4. معرفة قدرة منظمات الرعاية الصحية الأردنية في التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة.

إن عدم قدرة منظمات الرعاية الصحية في التخلص من التكاليف غير المستغلة، يعني عدم قدرتها على تحديدها، وهنا يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تشخيص التكاليف غير المستغلة من خلال الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنظمة، وبالتالي تتوفر القدرة للمنظمة من التخلص منها.

5. معرفة مدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى منظمات الرعاية الصحية الأردنية.

إن إنتاج المنظمات لخدمة وحيدة سوف لن يخلق مشكلة في عملية التخصيص للتكاليف، إنما يظهر الأشكال في حال تعددت الخدمات المنتجة وضرورة إجراء عملية التخصيص بدقة اكبر من خلال استخدام نظم حديثة تواكب التطورات البيئية كنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

6. معرفة الصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة.

حيث أن عدم قدرة هذه المنظمات في تحديد تكلفة خدماتها المنتجة سوف يعني ضعفا في إليه عمل أنظمة التكاليف المستخدمة لديها، وبالتالي مخرجاتها من بيانات ومعلومات، الأمر الذي يتطلب بالضرورة تبني نظم تكاليف بديله متقدمه مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة لما لديه من قدره على تزويد إدارات المنظمات المختلفة بما تحتاجه من بيانات ومعلومات تكاليف مناسبة وأكثر دقه تساعدها في أداء وظائفها المختلفة.

ثانيا: وضع نموذج يصور آلية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية؟

ثالثا: تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي.

رابعا: معرفة إمكانية إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة من خلال المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية.

تقسيمات البحث:

- **الفصل الأول:** يتعرض للمقدمة، ومشكلة البحث، وأهداف البحث، وأهمية البحث، ومصطلحات الدراسة.
- **الفصل الثاني:** الإطار النظري للدراسة .
- **الفصل الثالث:** الدراسات السابقة.
- **الفصل الرابع:** منهجية الدراسة.
- **الفصل الخامس:** نتائج الدراسة.
- **الفصل السادس:** مناقشة النتائج والتوصيات.

التعريفات الاجرائية:

- **الموازنة Budget:** هي خطة مسبقة، معبر عنها بالإرقام المالية لنشاطات المنشأة المستقبلية، تبـين كيفية قيام المنشأة بواجياتها المختلفة وأنجاز التطلعات التي تسعى إليها (السعايدة، 1993).
- **مسبب (محركة) التكلفة: Cost Driver**

أن تحديد مسببات التكلفة هي الخطوة الثانية في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهذه المرحلة ليست محصورة فقط بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ولكنها تضم نظـام التكـاليف التقليدي الذي يعتمد على مسبب تكلفة وحيد أو عدد قليل منها مثل أجور العمل المباشرة أو ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلات أو الوحدات المنتجة (Kaplan, 1998).

- **تخصيص التكاليف:** تخصيص للتكاليف غير المباشرة والإضافية على مراكز التكلفة.
- **هدف التكلفة:** المرحلة الأخيرة التي تكون فيها جميع التكاليف قد حملت، وبما يكون هـدف التكلفـة منتج، أو خدمة، أو عميل، أو مشروع، أو أي أتجاه نهائي آخر للتكاليف.
- **تحميل التكاليف:** تعني تحميل الموارد للأنشطة، وتكلفة الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بنـاء علـى الاستخدام الفعلي للموارد من قبل الأنشطة، والاستخدام الفعلي للأنشطة من قبل المنتج أو الخدمة.
- **الأعباء الإضـافية:** وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة لإنتاج منتج أو خدمة، هذه التكـاليف هي أقل ارتباطاً بالإجراء عما هو الحال في التكاليف المباشرة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

الباب الأول

نظام التكاليف المبني على ألأنشطه

سوف يتم التطرق في هذا الباب إلى المحاسبه الإدارية من حيث المفهوم، إضافة إلى حاجه الإدارة ومتطلباتها للمعلومات والبيانات المالية وغير المالية اللازمة لقيامها بوظائفها المختلفة والمتعلقة بالتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات المختلفة المرحلية منها والإستراتيجية على أفضل وجه، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف ألمنظمه المرحلية والاستراتيجية.

ومن هنا سوف يتم تناول انظمه التكاليف من حيث دورها في تزويد الإدارة بالمعلومات المتعلقة بتكاليف المنتجات سواء كانت سلعا أو خدمات، حيث تزود هذه الأنظمة بمعلومات تكاليفيه تتعلق بتكلفه المواد، والأجور، والتكاليف غير المباشرة التي تتحمل ألمنظمه أعباءها في سبيل إنتاج ألسلعة أو ألخدمة بشكلها النهائي.

وتعتبر المعلومات والبيانات التي تزود بها انظمه التكاليف في غاية الأهمية والتأثير، حيث تستند إليها الإدارة في أداء وظائفها المختلفة تحقيقا للأهداف التي وجدت من اجلها، من هنا فانه لا بد أن تكون هذه المعلومات من الدقة بحيث تؤدى الوظائف الإدارية بما فيها عمليات اتخاذ القرارات بكفاءة وفاعلية وبشكل سليم غير مستند إلى معلومات وبيانات مضللة وبعيدة عن ألدقة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تعثر ألمنظمة وفشلها.

وهكذا سوف يتم تناول أنظمة التكاليف التقليدية من حيث مفهومها، إضافة إلى الانتقادات التي تعرضت لها هذه الأنظمة فيما يتعلق بآليه عملها والمعلومات الناتجة عنها، كذلك سوف يتم تناول نظام التكاليف المبني على الأنشطة كنظام حديث يؤدي إلى تقديم معلومات وبيانات دقيقة تؤدي إلى كفاءة وفاعلية اكبر في أداء الإدارة لوظائفها وترشيد عمليات اتخاذ القرارات.

المبحث الأول

المحاسبه الإدارية وانظمه التكاليف

يعتبر نظام المحاسبة جزءاً هاما من نظام المعلومات الإداري الشامل والذي يهدف إلى تقديم معلومات عن ماضي وحاضر ومستقبل المنشأة، وبالتالي توصيل المعلومات إلى الجهات المختصة الداخلية منها كالإدارة بجميع مستوياتها، والخارجية كالمستثمرين، والدائنين، والهيئات الحكومية، وغيرها.

مفهوم المحاسبة الإدارية وأهميتها

تحتاج الإدارة إضافة إلى القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية إلى بيانات أكثر تفصيلا وذلك لمساعدتها في تخطيط ورقابة العمليات، بالإضافة إلى معلومات خاصة لأغراض التخطيط طويل الأجل والقرارات الهامة مثل، إدخال منتج جديد أو إغلاق مصنع قديم، إن تحديد كمية ونوعية المعلومات الأكثر ملاءمة لمثل هذه القرارات وما يرتبط بها من تفسير لهذه المعلومات يتم في نطاق ما يسمى بالمحاسبة الإدارية[1] .

لقد تم تعريف المحاسبة الإدارية من قبل المعهد المهني للمحاسبة الإدارية، على أنها، "إضافة قيمة للتطوير المستمر لإجراءات التخطيط والتصميم والقياس، وأنظمة المعلومات المالية وغير المالية التشغيلية، والتي تقود وتوجه عمل الإدارة، وتحفيز السلوك، وإيجاد والتزويد بالقيم الثقافية الضرورية لتحقيق استراتيجية المنظمة، وأهدافها التكتيكية والتشغيلية[2]" .

---

[1] هيجس، فالتر، وهيجس، روبرت، المحاسبة المالية، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1995، ص.31.

[2] Atkinson, Anthony A. and Banker, Rajiv D. and Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark, Management Accounting, 3rd ed., New York, N.Y.; Prentice Hall, P. 5

وقد تم تعريف معلومات المحاسبة الإدارية على أنها، البيانات المالية والتشــغيلية حــول أنشــطة المنظمة، وإجراءاتها، ووحدات التشغيل فيها، ومنتجاتها، وخدماتها، ومستهلكيها، كما إنها تمثــل التكلفــة المحتسبة لإنتاج المنتج، وتزويد الخدمة، تأدية إجراءات عمل أو نشاط، وخدمة المستهلك، بالإضافة لذلك، فإن المحاسبة الإدارية تنتج مقاييس للأداء الاقتصادي لوحدات التشغيل اللامركزيــة، كوحــدات العمــل، والأقسام، والأجزاء، وهذه المقاييس تساعد المديرين في تقييم أداء الوحــدات اللامركزيــة للمنظمــة. إن معلومات المحاسبة الإدارية تعد مصدر معلومات أساسيا لاتخاذ القرارات، والتطوير والرقابة في المنظمة، إن أنظمة المحاسبة الإدارية الفعالة يمكن أن تخلق قيمة اكبر للنظام في هذا الوقت مــن خــلال التزويــد بمعلومات وقتية ودقيقة عن الأنشطة المطلوبة لنجاحها[1] .

ونتيجة للتطور السريع في نطاق التجارة والصناعة، اهتمت الإدارات بتوفير نظام محاسبي جيــد لمدها بمعلومات ذات دقة عالية لتحقيق مستوى عال لنظام المعلومات لديها لتساعدها في عمليــة اتخــاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كما استمرت في البحث عن وسائل وطرق توفر لهــا معلومات أكثر دقة، لتساعدها في صنع القرار وتحقيق أهدافها المنشودة[2] .

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية بصفة خاصة في العصر الحديث نتيجة لعدد من العوامل منها[3]:

1. ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة.
2. الزيادة السكانية في العالم ومن ثم زيادة الاستهلاك.

---

[1] Atkinson, Anthony A. and Banker, Rajiv D. and Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark, op. cit. P5.

[2] Hilton W. Ronald, Michael W. Maher, and Selto Frank H., Cost Management, New York, N.Y.; Prentice Hall, Inc, 2000, P6.

[3] عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، بيروت، لبنان، الــدار الجامعيــة، 1988، ص7.

3. التطور التكنولوجي السريع في العصر الحديث.

4. التقلبات الحادثة في الاقتصاد العالمي.

وما تحتاجه المنظمة من معلومات وبيانات لا يمكن توفيره بالسهولة، وإنما يحتاج إلى تكاتف عدد من الجهات. ويمكن تقسيم البيانات والمعلومات إلى شقين هما:

- بيانات ومعلومات داخلية: ويمكن توفيرها من داخل المنظمة، وهي مستمدة من السجلات والمستندات التي تحتفظ بها المنظمة.
- بيانات ومعلومات خارجية: وهذه لا يمكن التحكم بها فهي خاضعة لبعض العوامل الخارجية[1] .

وهنالك العديد من المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي توفرها نظم التكاليف أو تساهم في إعدادها بتوفير البيانات لأغراض إعداد التقارير، وقد أمكن تحديد ثلاثة مجالات رئيسية لذلك[2] :

1. استخدام التقارير المنبثقة من نظام التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة المتعلقة بالأعمال الروتينية.
2. استخدام تقارير التكاليف من قبل الإدارة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط السياسات الهامة بالشركة.
3. تزويد الجهات الخارجية بالتقارير المطلوبة، وخاصة ملاك الشركة او الجهات الحكومية وغيرها من الجهات الخارجية.

من هنا يتبين لنا أهميه توفر انظمه تكاليف تكون قادرة على رفد الإدارة بمعلومات وبيانات تكاليف دقيقه ومناسبة تساعدها في القيام بوظائفها المختلفة وصولا إلى تحقيق أهدافها، حيث أن عدم تحقق هذا النوع من المعلومات أو البيانات سوف يؤدي حتما إلى اتخاذ قرارات غير سليمة وبالتالي

---

[1] نور احمد ، مصدر سابق، ص.10..

[2] Horngren, Charles T; Foster, George, and Srikant Datar M., Cost Accounting, 11th ed., Prentice Hall, New York, N.Y.; 2003, P. 2.

تأدية الوظائف بشكل خاطىء يترتب عليه بالنتيجة إخفاقات في تحقيق أهـداف المنظمـه التكتيكيـه والإستراتيجية.

تكلفة المنتج أو الخدمة باستخدام انظمه التكاليف

تحتاج المشاريع المختلفة إلى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها لعملائها، وتحديد التكلفـة يساعد في تحديد تكلفة الوحدات المباعة، وتكلفة المخزون آخر المدة، وأيضاً في التسعير واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، حيث تهتم محاسبة التكاليف بتقديم وتسجيل المعلومات والتقارير عن التكلفـة، ويـذكر (Wilson,1988)، "أن تحديد تكلفة الإنتاج يتم باستخدام نظام التكاليف، وأي نظام يجب أن يحتوي على مبادئ وإجراءات معينة يتم استخدامها للوصول إلى هدف النظام وبذلك يمكن تعريـف نظـام محاسـبة التكاليف بأنه، نظام يعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج والنشاط بهدف تقديم معلومـات لأغراض التقارير الخارجية وتخطيط ورقابة عمليات المنشأة وترشيد القرارات الإدارية المختلفة"[1] .

كما تم تعريف تكلفة المنتج على أنها "مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على وحدات التكلفة".[2]

ويمكن كذلك تعريف أنظمة محاسبة التكاليف على إنها "تعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها فـي أنشـطة التخطـيط والرقابـة واتخـاذ القرارات"[3] .

---

[1] Wilson R, Chua. W. , Managerial Accounting, VNR, 1988, P. 12.

[2] هورنجرن، تشارلز، محاسبة التكاليف:مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج ، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 1987، ص.2.

[3] ليستراي هيتجر، وسيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة احمد حجاج أتخرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1988، ص.29.

كما عرفت محاسبة التكاليف على أنها "أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، تظهر فاعلية هذه الأداة من خلال اعتبارها نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أية منشأة للقيام بوظائفها المختلفة، المتمثلة في التخطيط، والرقابة ورسم السياسات، واتخاذ القرارات"[1] .

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف أيضا بأنها، "نظام يحتوي على مجموعة من المبادئ والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف النظام، وإنها تعمل على تجميع وتخصيص تكاليف الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة الإنتاج أو النشاط، وتقديم معلومات مفيدة للأغراض الإدارية المختلفة، بما فيها تخطيط ورقابة تكاليف الإنتاج"[2] .

ومن هنا فانه يمكن تعريف التكلفة تعريفاً عاماً وشاملاً بأنها "أية تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، يتحتم أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية"[3] .

حيث تتمثل التكلفة في النظام المحاسبي بالدفع أو الوعد بالدفع في المستقبل، حيث ينقص من قيمة الموجود، لذلك فإن الهدف من محاسبة التكاليف يكمن في تحليل وتوفير بيانات إضافية قابله للاستفادة منها لكل من المحاسبة المالية والإدارية، حيث تستخدم هذه المعلومات والبيانات في صناعة

---

[1] الرزق، صالح، وبن وراد، عطا اللة خليل، مبادئ محاسبة التكاليف: الأيطار النظري والعلمي، عمان، الأردن، دار زهران للنشر والتوزيع. 1997، ص.29.
[2] عمارة، مجدي، محاسبة التكاليف: قياس رقابة قرارات، الطبعة الأولى، القاهرة، جمهورية مصر العربية: مطابع عنتر الصناعية،1980، ص.50.
[3] مرعي، عبد الحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، بيروت، لبنان، الدار الجامعية، 1998، ص 5-6.

القرار والتقديرات التي تتخذ من الإدارة في التخطيط والتقرير عن نتائج العمليات المنجزة في فترة محاسبية معنية[1] .

وتحتاج الإدارة إلى احتساب تكلفة كل وحدة من المخرجات بقصد السيطرة على التكاليف والتخطيط للمستقبل، ومهما قامت الشركة من أعمال إنتاج، كإنتاج سلعة واحدة أو مجموعة من السلع أو قامت بأداء خدمات فهناك قاسم مشترك عام والذي يمكن حسابه لكل سلعة من مخرجات وحدة التكاليف[2].

ويعتبر موضوع تخصيص التكاليف غير المباشرة من المواضيع الهامة والتي نالت اهتماماً كبيراً في الأدب المحاسبي وما زالت لأهمية تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، هذا بالإضافة إلى التغير المستمر في بيئة المنشآت بسبب التطور التكنولوجي الحديث والاتجاه إلى استخدام نظم التصنيع المتقدمة.

حيث أن الهدف من محاسبة التكاليف هو تزويد البيانات والمعلومات القابلة للاستخدام لكل من المحاسبة المالية والإدارية، والتي تستخدم لاتخاذ القرارات، والتنبؤ من قبل الإدارة، والتخطيط، والرقابة، وتقرير النتائج عن الفترة المحاسبية للإنجاز[3] .

وتعتبر التكاليف الصناعية غير المباشرة من التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج، كما لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة فنجد أن عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة تنفق على الأقسام والمراكز بشكل عام ولا يمكن ربطها بوحدة إنتاج معينه أو أن أكثر من نوع من المنتجات يستفيد منها، وتعتبر عناصر التكاليف غير المباشرة من العناصر اللازمة

---

[1] عبد الغني، عامر، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني (دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية)، رسالة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2005.

[2] خشارمة، حسين،"نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة الدراسات الإدارية، العدد الأول، كانون الثاني، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2002،،ص.214.

[3] خشارمة، حسين، نفس المصدر، ص.203.

للوحدات المنتجة بأنواعها المختلفة، ولكن في الوقت نفسه لا يمكن تخصيصها على منـتج واحـد معـين وليس من حدوثها والوحدة المنتجة علاقة مباشرة كما يظهر في عناصر التكاليف المباشرة، ونجد أن هذه العناصر تعد جزء من تكلفة الوحدة ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفق معدلات تحميل مناسبة.

الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية

لقد تعرضت نظم التكاليف التقليدية في تخصيصها للتكاليف إلى العديد من الانتقادات أورد بعضـا منها وعلى النحو الأتي:

1. يقوم نظام التكاليف التقليدي على افتراض أن المنتجات أو الخدمات تستهلك المـوارد وفقـا لحجـم الإنتاج، أي تخصيص التكاليف باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم، دون الأخـذ فـي الحسبان عدم ارتباط العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة بالحجم، مما قد ينشأ عنه قيم غيـر دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة المنتجات النهائية، وهذا قد يقلل مـن فاعلية نظام التكاليف التقليدي كأداة رئيسة لقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات[1] .
2. فشل نظام التكاليف التقليدي في عملية الرقابة وقياس التكاليف بشكل دقيق بسبب:

- التأخير في الفترة الزمنية بين طلب إعداد التقارير المالية، والانتهاء من إعدادها، وتحليل نتائجهـا المتعلقة بالانحرافات مما يؤثر سلبا على عملية التغذية العكسية، والمزايا المرجوة منها في عمليـة اتخاذ القرارات[2] .

---

[1] عبد الكريم، نصر والكخن رشيد، "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة دراسات، مجلد 24، عدد 2، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، سنة 1997، ص.494.

[2] الشيخ، عماد يوسف، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة"، مجلة الإداري، العدد 86، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، أيلول، 2001

- الاهتمام بمجموع النتائج المالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التي كانت السبب في هذه النتائج[1].

3. يتجاهل نظام التكاليف التقليدي تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة، ويعتمد على علاقات مبسطة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي ينجم عنه تشويه تكلفة المنتج أو الخدمة وخاصة في المنشات متعددة المنتجات[2].

4. يستخدم نظام التكاليف التقليدي عدد محدد جدا من مجمعات التكاليف غير المباشرة للمنشأة على اختلاف أنشطتها مما يخلق عدم انسجام وغياب في العلاقة السببية بين أقسام التكلفة غير المباشرة وأسس تحميل تلك التكاليف، وبالتالي تكون عملية تخصيص التكاليف عشوائية وهذا يدفع المديرين إلى اتخاذ قرارات خاطئة[3].

5. يستند نظام التكاليف التقليدي إلى المتغيرات المالية (تكاليف العمل والمواد)، مع أن متطلبات العملية الإنتاجية الحديثة تعتمد أساسا على عناصر التكاليف غير المباشرة التي هي في معظمها ثابتة[4] .

ومن الجدير بالذكر أن عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات تتم لخدمة العديد من الأغراض، التي منها: تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة، وخدمة الإدارة من خلال توفير المعلومات المفيدة لغرض مساعدتهم في القيام بمهام الإدارة بكفاءة، والمقارنة بين البدائل بهدف

---

[1] Turney, Peter B. Activity Based Management, Management Accounting, 1992, Vol.73, Issue 7, p.20.-25.

[2] Johnson, H. Thomas and Kaplan, Robert S The Rise and Fall of Management Accounting, Management Accounting, 1987, Vol. 68, p.22-30.

[3] Horngren, Charles T. Alnoor, Bhimani, Foster, George and Datar, Strikant M., 1st ed., New Jersey, Prentice-Hall. 1999, 367.

[4] Needles, Blverd E., Powers M., Mills, Sherry K., and Anderson, Henry R. Managerial Accounting, 5th ed. New York, Houghton Mifflin Company, 1999, p 45.

اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة، ولتحقيق هذه الأهداف لا بد أن تتسم الطرائق والأسس المستخدمة في عملية التخصيص بالمنطقية حتى تكون نتائجها ملاءمة ومفيدة[1] .

لقد لوحظ مؤخرا من قبل بعض الباحثين أن أنظمة التكاليف التقليدية غير ملائمة في تقديم بيانات دقيقة عن تكلفة الخدمة أو المنتج[2] ، فقد وجدوا أن أنظمة المحاسبة التقليدية وتطبيقاتها تزود بمعلومات محاسبية إدارية متأخرة ومجمعة ومشوهة للغاية لتكون قريبة من تخطيط ورقابة القرارات الإدارية[3] .

إن أنظمة التكاليف القائمة لا تزود ببيانات تكاليف تفصيلية، ومعلومات عن إجراءات الأعمال التي يحتاجها المديرين، ومن غير هكذا بيانات فأنهم لن يكونوا قادرين على تركيز جهودهم، في حين يجب أن يتخذ القرار الذي من شأنه أن يمنحهم تكلفة تنافسية أكبر

إن تغير وتطور البيئة التي تعمل فيها المنظمات المختلفة، قد فرض عليها واقعا مختلفا عما كان عليه الحال في السابق، وهكذا فإنه لا بد من إتباع انظمه تكاليف متقدمه تناسب هذه التغيرات وتكون قادرة في الوقت نفسه على إيجاد الحلول المناسبة للإخفاقات التي أظهرتها نظم التكاليف التقليدية.

---

[1]Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S., Measure Costs Right; Make the Right Decision, Harvard Business Review, Sept. /Oct. 1988, p.96-103..
[2] Johnson, H. Thomas and Kaplan, Robert S, op .cit. p.22.
[3] Johnson and Kaplan, Ibid., p.22.

المبحث الثاني

مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يتمثل هدف نظام محاسبة التكاليف باعتباره نظاماً فرعياً للمعلومات ضمن نظام المعلومات في المنشأة في توفير البيانات والمعلومات المناسبة واللازمة لترشيد القرارات الإدارية في المجالات المختلفة، ومع تنوع القرارات الإدارية تتنوع البيانات والمعلومات التي يقع على عاتق نظام محاسبة التكاليف عبء توفيرها، وهذا يتطلب ضرورة توفير نظام التكاليف بالمرونة بصورة تمكنه من التلاؤم مع الظروف والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها الشركة من ناحية ومع الأهداف المنوط به تحقيقها من ناحية أخرى.

ونظرا للتزايد المستمر في مسألة التكاليف غير المباشرة في ظل مستويات الآلية العالية، ونظم إدارة الوقت الحديثة وتغير بيئة التصنيع وأدواته، وزيادة درجة المنافسة، فقد ظهر مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط، والذي بدأت الإشارة إليه منذ بداية السبعينات وتوالت بعد ذلك الأبحاث في هذا المجال، أبرزها أبحاث **Cooper and Kaplan** [1] .

ويعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة طريقة تكاليف تتألف من مرحلتين والتي تقيس تكلفة المنتج أو الخدمة مستندة إلى1- الاستهلاك الفعلي لموازنة الموارد من قبل الأنشطة، 2- كمية موارد النشاط المستخدمة لإنتاج منتج أو خدمة، وتوفر بيانات حول ماذا تكلف الأشياء.

والشكل رقم (2-1)[2] يوضح اختلاف الرؤى ما بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية فيما يتعلق باليه عمل كل منهم.

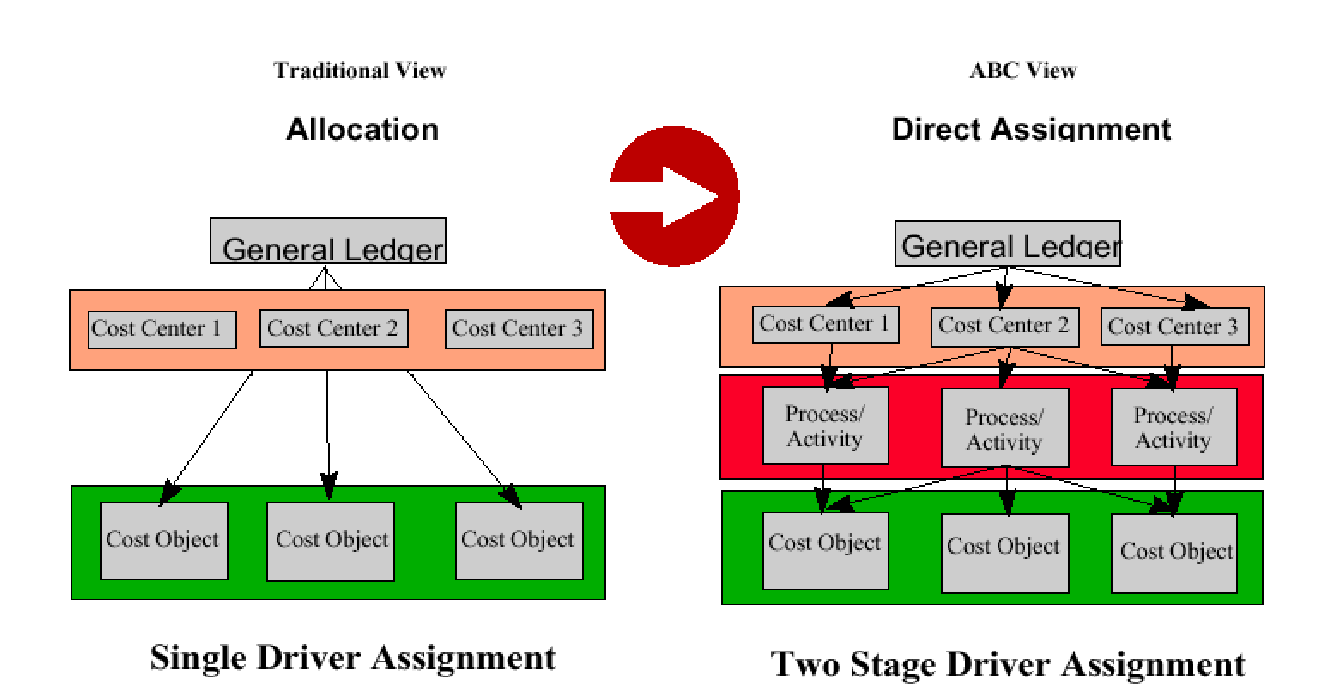
---

[1] محمد محمد عبد الغني، مصدر سابق، ص.101

[2] Steve Robertson, Principal Geoff Applebee, Richard Bernasconi, Director Nathan Forshaw, Consultant Gary McKay, Cost Metholigy For use within Australian Higher Education Institutions, Consultant September 1998, p.12.

الشكل رقم (2-1)

مخطط يظهر الاختلاف في آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية



وقد عرف دينكن وماهر **Denkin and Maher** نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه "طريقة تكاليف تشتق تكاليف المنتج كمجموع لتكاليف الأنشطة التي أنفقت لصنع المنتج"[1] .

ويرى بتي **Petty** أن مدخل التكلفة على أساس النشاط هو "منظور جديد لقياس التكلفة وتتبعها من خلال تحديد العوامل المحركة لتكلفة الأنشطة وتجميع ما يتصل بها من بيانات وتشغيلها بهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج لكل نشاط"[2] .

[1] Denkin Edward B., And Maher Michael W, op. cit, 1991, p.41
[2] Petty I; New Development in Management Accounting, The big Picture, fifth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Mexico City, Mexico, November 3-6, 1993, p.74

كما أوضح سيبنز Scapens "بأن أسلوب التكاليف على أساس النشـــاط كأســـلوب التخصـــيص التقليدي يشمل أيضاً التخصيص على مرحلتين، ففي الأولى تخصص التكاليف الصناعية غير المباشـــرة على أوعية التكلفة والتي تمثل الأنشطة, وفي الثانية تخصص على المنتجات بمقدار ما يستهلكه كل منتج من معدلات محركات تكاليف الأنشطة التي ساهمت في بنائه"[1] .

ومن هنا فقد نشأت الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة عاملين أساسيين هما[2] :

- حدوث تغيرات كبيرة جدا خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين في مجال البيئة التنافسية التي واجهت أكثر المنشات الخدمية مثل، البنوك، وشركات المواصلات، والاتصالات، والمستشفيات، فقد أزيلت القيود التنافسية في تلك الصناعات الخدمية، كما منحت هذه المنشات قدرا كبيرا من الحرية في وضع الأسعار، وتحديد تشكيلة المنتجات والخدمات المؤذاة.
- حاجة مديري المنشات الخدمية إلى المعلومات لتحسين جودة وتوقيت وكفاءة الأنشطة التي ينجزونها، وللفهم الدقيق لتكلفة وربحية منتجاتهم الفردية والخدمات والعملاء.

استخدامات وفوائد نظام التكاليف المبني على الأنشطة

إن الهدف الأساسي من نظام التكاليف المبني على الأنشـــطة يتمثـــل فـــي تزويـــد المســـتخدمين بالمعلومات التي من شأنها زيادة فهمهم حول طريقة عمل المنظمة وتسهيل مهمة اتخاذ القرارات، ويبـــدأ النظام مع ما الذي استهلك الموارد، ولأي أنشطة تم استهلاك تلك الموارد، وبالنتيجـــة تحميـــل الأنشـــطة وتكالفيها إلى المنتج أو الخدمة.

---

[1] Scapens Robert W; Management Accounting A review of contemporary Developments, 2nd ed, Hong Kong, Macmillan, 1991, p.190.

[2] Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S., The Design of Cost Management Systems Text and Cases, second ed., New Jersey; Prentice Hall. 1999, 456.

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يقدم العديد من المزايا الهامة للمنظمة، حيث أن هذا النظام يــزود المديرين بتكلفة أكثر دقة للمنتجات والخدمات، ورؤية واضحة حول ما الذي يتسبب بالتكلفة، ومــا هــي محركات التكلفة، ومعلومات أكثر ملاءمة لغايات اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

لقد ساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة العديد من المنظمات في تحسين إدارتها لإجــراءات العمــل والأنشطة فيها وذلك من خلال الأتي.

1. تخصيص التكاليف، نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة، واستخدام الأتمتة بشكل كبيــر في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة، كل هذا يعد حافز لإدارة المنشأة لتبني نظام تكــاليف حــديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة[1] .
2. تسعير المنتج أو الخدمة، يلعب نظام التكاليف المبني على الأنشطة دورا رئيسا في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي، وقــد تســتخدم بعــض المنشــات المعلومات الناتجة عن النظام الجديد في إعادة تسعير منتجاتها أو خدماتها أو عملائها[2] .
3. اتخاذ القرارات، إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يوفر للمديرين المعلومات المناســبة لاتخــاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج، ومؤشرات السوق، والعلاقات مع العملاء، وتحسين عمليات التشغيل بصفة مستمرة[3] .
4. في مجال الرقابة تهتم المحاسبة الإدارية بتزويد إدارة الوحدة المحاسبية بمعلومات ملائمــة لاتخــاذ القرارات الإدارية، وتنحصر الوظائف الإدارية في أي مؤسسة في مهمتــين رئيســيتين، التخطــيط

---

[1] يوسف، محمد محمود، "نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشــاط"، مجلــة المحاسبة والإدارة والتأمين, العدد الأول، مجلد 35، 1995، ص.35-119.

[2] Cooper, Robin and Kaplan, Robert S. Activity Based Systems, Measuring the Costs of Resource Usage, Accounting Horizons, 1992, 6 /3, PP.1-13.

3 مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، زيادة فاعلية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، مجلــة كليــة التجــارة للبحــوث العلمية، 1992، العدد الأول ، ص. 1-45.

والرقابة، حيث تختص المهمة الأولى بتحديد ووضع أهداف المؤسسة، بينما تتابع الرقابة خطوات وإجراءات التنفيذ حتى تتأكد الإدارة من تحقيق الأهداف[1] .

5. أن المنشآت بإمكانها بعد وضع التقديرات لتكاليف كل نشاط من تتبع ورقابة تكاليفه الفعلية التي تتحقق خلال المدة، كما أنه على أساس هذه التقديرات للتكاليف الصناعية غير المباشرة وحجم موجهات تكاليف الأنشطة يتم احتساب معدلات التحميل التقديرية لإغراض تحديد تكلفة المنتج خلال السنة[2] .

6. يؤدي تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط إلى خلق نظرة جديدة لأداء الوحدة الاقتصادية مؤداها تحليل الأداء إلى مجموعة من الأنشطة الأمر الذي يمهد البرامج نحو ترشيد التكاليف من خلال أحداث تكامل بين الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية والتخلص من تلك الأنشطة غير المنتجة[3] .

7. في مجال تقييم الأداء حيث أن الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في الغالب ما تفشل في تلبية حاجات المديرين لإغراض التكلفة وقياس الأداء، نظام التكاليف المبني على الأنشطة يوفر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والنوعية والكمية، كما يساعد في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة **Activity Based Budget** باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء[4] .

---

[1] موسكوف، ستيفن أ. وسيمكن، مارك ج، مصدر سابق، ص.47.

[2] Deakin Edward B; and Maher, Michael W., Cost Accounting, op. cit, p.250-255.

[3] T.E. Steimer. "Activity- Based Accounting For total Quality". Management Accounting. Oct. 1990. P 39-42

[4] Ostrenga, Michael, R., Activities; The Focal Point of Total Cost Management, Management Accounting, 1990, Vol.71, Issue 8, 42-49.

8. تحسين الأداء، تعد عملية تحسين الأداء بمثابة العامود الفقري لنظام التكاليف المبني على الأنشـــطة، كذلك يساعد المنشأة في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء[1] .
9. يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة (**ABC**) على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقــت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة غير الضرورية (عديمة الفائدة) واختيـــار الأنشـــطة ذات الكلفة المنخفضة، كل هذا يساعد في تخفيض التكلفة، ويقدم هذا النظام أسلوباً مختلفاً لتخفـــيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها وإن أفضل وسيلة لتخفيض التكـــاليف هـــي فهمهـــا ومعرفة الأنشطة ومسببات الكلفة الخاصة بها[2] . حيث يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بمسائل بتقديم الخدمة، التوقيت، أو الجودة[3] .
10. تحليل ربحية العميل، يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للمنشأة، وبالتالي لا بد من تفهم أكبر لربحيته[4] .
11. يرتبط نظام الـــتكاليف المبني على الأنشطة مع الضبط التشغيلي والموازنة المبنية علـــى الأنشـــطة، حيث يستطيع المديرين في الموازنة المبنية على الأنشطة تقرير العرض والإمكانية العملية للمـــوارد للفترات القادمة، كذلك فأن الكميات والمصاريف لهذه الموارد المخصصة للموازنـــة يمكـــن إعـــادة تغذيتها إلى النظام التشغيلي المركزي الذي يقوم بالمراقبة الفعلية للمصاريف مقابل الموازنة، كـــذلك

---

[1] Gering, Michael, Activity Based Costing; Focusing on what Counts, Management Accounting, 1999, Vol.77, Issue 2, p.20.-21.

[2] الشيخ، عماد يوسف، مصدر سابق.، ص.156.

[3] Harr, David J., How Activity Accounting Work in Government, Management Accounting, 1990, Vol.72, Issue 3, p.36-40.

[4] Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S., The Promise and Peril of Integrated Cost Systems, Harvard Business Review, 1998, Vol.76, Issue 4, p.109-120..

تعطي الموازنة المعتمدة على الأنشطة المديرين سيطرة أكبر على هيكلة التكلفة التابعة لهم خاصة في كيفية نقل ما يسمى التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة[1] .

12.تطوير الموازنة، يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توفير معلومات أكثر دقـــة لأعـــداد الموازنات، حيث أن الموازنات تستخدم كأساس لتقييم الأداء ووســيلة رقابيـــة لتحقيـــق الأهـــداف المستقبلية[2] .

أما هورنجرن **Horngren**، فقد أشار إلى فوائد تطبيق هذا النظام من خلال ترتيب المديرين في مســح اجري لمنشآت في المملكة المتحدة لفوائد التطبيق بالأتي:[3]

- إمكانية وضع موازنات أكثر واقعية.
- تحديد أفضل للموارد المطلوبة.
- ربط التكاليف بالمخرجات.
- ربط التكاليف بالموظفين المسئولين بصورة واضحة.
- تشخيص التراخي في الموازنة.

وتشير الأدبيات المحاسبية التي تناولت موضوع تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إلا انه قد حظي بقدر كبير من الاهتمام ليس لأنه يوفر أساسا لاحتساب تكلفة المنتج بصورة أكثر عدالة فقط، وإنمـــا يوفر أيضا الآلية لإدارة التكاليف[4] .

---

[1] Cooper Robin and Kaplan Robert S., The Promise – and Peril of Integrated Cost Systems, op. cit, 1997, p. 18.
[2] Innes, John and Michell, Falconrt, The Application of Activity Based Costing in the United Kingdoms Largest financial Institutions, The Service Industries Journal, Vol.17, Issue 1, p.190.
[3] Horngren, op.cit, 1997, p. 190.
[4] Drury, op. cit, 1992,. p. 285.

إذ يساعد على تحديد موجهات التكاليف التي كانت سابقا غير معروفة مما تجعل مديري الإنتاج يتعلمــون كيفية إدارة موجهات التكاليف هذه.[1] ويوضح هورنجرن **Horngren** أن الشركات قد حققت ثلاث منافع عند تحولها إلى تطبيق هذا النظام وهي[2] :

- فهم أفضل لماهية الأعمال التي يؤديها العاملين في الشركة.
- فهم أفضل للتكاليف الحقيقية.
- وفهم أفضل للفرص المتاحة لتخفيض التكاليف.

بالنظر لمحركات الأجراء (مسبب العمل)، ومحركات التكلفة (العوامل التي تؤثر علـــى الطريقـــة التي يؤدى بها النشاط)، سوف تلفت انتباه المديرين إلى مسببات أداء الأنشطة، تكلفة كل نشاط على حدة، والعلاقة ما بين الأنشطة كل على حدة مع إجراءات العمل، يستطيع أن يبدأ المديرين بعدها فـــي تحديـــد المواقع التي يمكن تطوير الإجراءات فيها بشكل متزايد، أو إعادة الهندسة التي من شأنها تطوير الأجراء أو تخفيض التكاليف بشكل عام، أو اكتشاف أين يكون النشاط غير الكفء بسبب نقص تمويـــل الأنشـــطة الأساسية[3] .

وإذا ما تم مزج نظام التكاليف المبني على الأنشطة بيانات المحاسبة وبيانـــات التشـــغيل ضـــمن معلومات يمكن استخدامها من قبل المديرين لرقابة التكاليف وتطوير الأداء، إن مخرجات هذا الأجراء من شأنها تطوير أنظمة التسعير بحيث تعكس تكاليف المنتجات، وتحديد المواقع التـــي يمكـــن فيهـــا خفـــض التكاليف أو تحسين الجودة، وإدارة طلبات العملاء، وتحسين خطوط الإنتاج، وتخطيط الموازنة.

[1] Denkin and Maher, op.cit 1994, p. 274.
[2] Horngren, op. cit 1994, p. 165.
[3] Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James, op. cit. p. 4

خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

تقوم آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على أساس خطوتين، حيث يتم في الخطوة الأولى تحديد تكاليف النشاط من خلال تحميل التكاليف من الموازنة إلى الأنشطة التي تم تحديدها، وذلك من خلال مؤشرات نسب محددة للموارد التي تتضمنها الموازنة، هذه النسب تعتبر في هذه الحالة مسببات تكلفة الموارد. ويتم جمع البيانات في هذه المرحلة من خلال مقابلات شاملة، وخبرة ودراية العاملين. وفي الخطوة الثانية يتم تحميل تكاليف الأنشطة إلى المنتج أو الخدمة على أساس مسبب تكلفة النشاط[1].

ويمكن تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالخطوات التالية:

تحديد الأنشطة: تعتبر الأنشطة بمثابة نقطة الارتكاز في التحليل الذي يتضمنه نظام الإدارة المبني على تكاليف الأنشطة، ويمكن فهم الأنشطة بسهولة وهي التي تتضمن عناصر التكلفة المطلوبة والمستخدمة من قبل منتج أو خدمة معينة، كما يمكن التأثير في تلك الأنشطة أو تغييرها، حيث أن أداء الأنشطة يعكس (إجراءات العمل) الذي يتضمن التخطيط و الجدولة و الرقابة و الأداء و القياس و الفحص و التأكد و التقييم و الرقابة وكفاية مدخلات إجراءات العمل[2] .

ويتم تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات الإنتاجية وتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، وغالباً فأن ذلك الجزء هو الأكثر أهمية وتحدياً إذ يتطلب أفراداً لفهم الأنشطة التي يتطلبها المنتج[3] .

ويذكر لامبرت **Lambert** أن حجر الأساس لبناء نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتمثل في تحليل الأنشطة لكي يمكن تحديد الأنشطة في كل قسم، ولماذا وتحت أي ظروف يتم أداء كل نشاط، كم

---

[1] Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James, Ibid, P4.
[2] Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James, op. cit, P4.
[3] Deakin Edward H., and Maher Michal W., Cost Accounting, 4th. Ed., Irwin, 1994, P 24.

مرة، ولمن يتم أداء الأنشطة، والعوامل التي تحدد أو تحرك الأنشطة أو الموارد، إن المستوى الذي يتم به تحليل الأنشطة قد يتفاوت من تحليل إجمالي إلى تحليل مفصل والذي يجب أن يتطابق مع مستوى التحليل المطلوب لتطوير وتحسين عملية اتخاذ القرارات في المنظمة[1] .

ويمكن فهم مهمات الأنشطة بشكل أفضل كموازنة للموارد لتأدية العمل والتي تحـرك بمـدخلات الأجراء لإنتاج مخرج يحقق هدف المنظمة. إن المديرين والمشرفين على حد سواء يستطيعون فقط إدارة عمل الأنشطة المؤداة وليس التكاليف، لذلك فأن التكلفة تتمم مراقبتها من خلال إدارة مهمـات الأنشـطة وليس بإدارة التكاليف[2] .

تحليل النشاط: يتضمن تحليل الأنشطة تحديد واختبار المحركات لكل نشاط، وهذه المحركات هامة جـدا لكي يسهل تمييزها، وقبولها، وتكون ذات ثقة في تسببها للعمل[3] .

- تحديد أنشطة العمل غير الضرورية
- تحديد أهمية النشاط في مساهمته لتحقيق أهداف المنظمة
- مقارنة النشاط بنشاط مشابه لدى منظمات أخرى
- تحديد العلاقات بين الأنشطة
- فهم محركات الأنشطة
- تحديد فرص تحسين التكاليف عموما
- اتخاذ القرارات التكتيكية والاستراتيجية

[1] Lambert Don, and Whitworth John, op. cit, P. 25.
[2] Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James. op. cit. p.5.
[3] Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James. Ibid, p.6.

ويستخدم مصطلح موجه أو مسبب التكلفة لوصف الأحداث أو العوامل المسببة لتكاليف النشاط[1] ، والتي تمثل بدورها عوامل متغيرة (**Variable Factor**) تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثـــل تكلفـــة المواد المباشرة، وساعات عمل الآلات، وتكلفة العمل المباشر، وعدد وحدات الإنتاج[2] .

تحليل محركات التكلفة: محركات التكلفة تخلق تكلفة كل من النشاط وإجراءات العمل وتؤثر فيها. ويـــتم تحميل موارد القسم على مراكز الأنشطة من خلال تقدير موازنة الموارد المستهلكة من قبل كل نشاط على حدة باستخدام مؤشرات النسب المئوية للموارد كمحركات للتكلفة، إن النتـــائج هنـــا تظهر أفكار المديرين حول الأنشطة المؤداة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة، وتكلفـــة الموارد المحملة هذه تترجم تقديرا جزئيا (التقدير النسبي يستخدم كمحـــرك لتكلفـــة المـــوارد) للموارد المفترضة لكل نشاط من خلال تكلفة النشاط، ويجب أن تعكس محركات التكلفة علاقة السببية بين النشاط وهدف التكلفة.

تتبع التكاليف: حيث يتم تتبع تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لطلب المنتج لتلك الأنشـــطة خـــلال عمليـــة الإنتاج باستخدام موجه التكلفة، فطلب المنتجات للأنشطة يقاس بعدد المعاملات التـــي يولـــدها موجه التكلفة ويتم احتساب كلفة الموجه وتمثل هذه الخطوة المرحلة الثانيـــة فـــي تخصـــيص التكاليف غير المباشرة فبعد احتساب تكلفة (موجه التكلفة) لكل نشاط يتم تحديد مقدار اســـتهلاك كل منتج من موجهات التكلفة من حاصل ضرب معدل موجه التكلفة في حجم وحدات موجـــه التكلفة المستهلكة من قبل المنتج[3] .

---

[1] Deakin Edward H., and Maher Michal W, op. cit, 1994, P 248

[2] عبد الغني عامر، مصدر سابق

[3] Deakin Edward H., and Maher Michal W., op. cit, P 248.

تخطيط إجراءات العمل: في اغلب المنظمات المعقدة فانه يكون من الصعب عادة إعادة تصميم أو تعــديل أداء نشاط العمل دون فهم مسبق للعمل المؤذاة كإجراءات عمل، ويمكن تعريف الأجراء على انه: أي نشاط أو مجموعة الأنشطة الذي يأخذ مدخلا (متطلبات تنظيم، أو طلب مســتهلك)، ويضــيف قيمة له، ويزود بمخرج معين (منتج أو خدمة) وباستخدام النشاط أو مجموعة الأنشطة فانه سيتوفر للمديرين التنفيذيين بيانات ذات قيمة تساعدهم في اتخاذ الفرارات، كما يمكن من خلال البيانــات المجمعة من تحديد تكاليف الأنشطة وتكلفة المنتج أو الخدمة[1] .

ويعتقد كيم KIM 1989، أن استخدام نظام المعلومات يعتمد على قناعة المستخدمين حول جــودة المعلومات التي يقدمها، ومصداقيتها ، وتوقيتها، وملاءمتها ومستويات تفصيلها.

لقد حقق نظام التكاليف المبني على الأنشطة موقعا هاما كتقنية تعمل على تزويد المديرين بتكلفــة دقيقة حول تكلفة المنتج، لشرائح أنشطة المنظمة، ولتصميم المنتج، وفي تعريفات الكفاءة والاقتصادية[2] .

وهنالك عاملان أساسيان لنجاح التطبيق هما، الفهــم الواســع للمــزودين الــداخليين وعلاقــات المستهلكين، إضافة إلى الرغبة والقدرة على التفاعل مع التوصيات المتعلقة بالتحسينات المستمرة، كلاهما نظرتان على ما هو مطلوب كي تعمل المنظمة بفاعلية أكثر، إن نظام الإدارة المبني على الأنشــطة لغــة تستخدم لربط التوقعات والمواقف الضمنية مع الظروف[3] .

اليوم فإن المنظمات الخدمية كالمستشفيات تحتاج لنظام تكاليف كي تتمكن من تحقيق وظائفهــا الأساســية الاتيه:

1. التقارير المالية لأغراض الإدارة والمتطلبات القانونية.
2. فهم تكلفة الأنشطة والمنتجات والخدمات والمستهلكين.
3. التزود بالتغذية المرتجعة، ورؤى للمنظمة حول ما الذي يسبب التكلفة.

---

[1] Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James. op. cit. p. 9.
[2] Michela ArnaboldiI and Irvine Lapsley, Health Care Costing Innovations and Legitimation, a Healthcare Study, Vol.40, No.1, 2004, P 2.
3 Russell j, op. cit P4.

المبحث الثالث

متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

إن تغير بيئة الصناعة، وانتشار نظم التصنيع المتقدمة لابد أن تعكس أثارها على نظام محاسبة التكاليف، حيث أن نظم محاسبة التكاليف نشأت وارتبطت بنشأة النشاط الصناعي، إن نظم التكاليف التقليدية ارتبطت بنظم صناعية كثيفة العمل قليلة الآلية، مما جعل الاهتمام من حيث التخطيط والرقابة منصباً بصورة أكثر على تكلفة المواد والعمل، واستخدام العمل كأساس لتوزيع وتحميل التكاليف الإضافية، فهل ما زال ذلك صالحاً في بيئة التصنيع الآلي التي تتم فيها عمليات التشغيل أوتوماتيكيا وبنظم آلية يوجهها ويحركها الحاسب؟ وبعبارة أخرى هل ما زالت أسس وإجراءات المحاسبة التقليدية عن التكاليف الإضافية مناسبة في وقت أصبحت فيه التكاليف الإضافية تمثل نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف. "إن تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط يتطلب أولا تهيئة البيئة المناسبة والتي تساعد على تطبيق هذا المدخل بكفاءة وفاعلية، فالأمر يستلزم ضرورة التنويع في المنتجات والتغيرات في البيئة الصناعية من حيث تزايد استخدام الآلية في الإنتاج وازدياد استخدام الأنشطة المساعدة في المنشأة"[1] .

وقد تم تحديد الخصائص التالية التي توضح الملامح الأساسية والتي يجب توفرها في بيئة التكاليف حتى تكون ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط[2] :

1. قيام المنشأة بإنتاج تشكيلة متعددة من المنتجات أو الخدمات هذا بالإضافة إلى تعقد العملية الإنتاجية.

---

[1] أبو خشبه، عبد العال بن هاشم، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، العدد الأول، جامعة المنصورة، كلية التجارة، جمهورية مصر العربية، 1999، ص. 286-343.

[2] Esrtrin T., Kantar J. and Albers D., is ABC Suitable For Your Company? , Management Accounting, April 1994, p 42.

2. تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج.
3. زيادة استخدام الأنشطة المساعدة في المنشأة.
4. زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة بنسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج وهي التي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج من المنتجات على حدة، ويرى البعض[1]، إن التكاليف غير المباشرة تمثل في المتوسط بين 22%-25% من إجمالي تكلفة الإنتاج، وان التكاليف غير المباشرة الثابتة تشكل في المتوسط نحو 25% من إجمالي التكاليف غير المباشرة.
5. اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة مع زيادة حدة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه المنشأة.
6. إعتماد المنشأة على العمل الآلي ونظم الإنتاج المتقدمة بشكل ملحوظ يصعب معها إلى حد كبير تحميل التكاليف على المنتجات باستخدام الأسس التقليدية المتعلقة بالعمل المباشر.
7. إعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف السائدة لديها والتي تستند إلى تكليف العمل المباشر في احتساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج.

بصفة عامة يتأثر تصميم نظام التكاليف بالتغيرات والتي قد تحدث للعوامل التالية:

أ. تكلفة المقاييس التي يتطلبها ذلك النظام.

ب. مستوى المنافسة الذي تواجه الوحدة الاقتصادية.

ج. درجة تنوع تشكيلة المنتجات لدى الوحدة الاقتصادية.

---

[1] Kerremans, M., Theoniste, I. and Oveloop G.Van, "Import of Automation on Cost Accounting", Accounting and Business Research, Vol. 21, No 82, 1991, p.174.

فكلما انخفضت تكلفة المقاييس وزادت درجة المنافسة وتنوعت تشكيلة المنتجات لا سيما أن سياسة الانفتاح وعدم تقيد التجارة زاد من مستوى المنافسة وتنوع المنتجات، كل ذلك تطلب من الوحدة الاقتصادية ما يلي:

1. ضرورة التركيز على الموارد الاقتصادية المكلفة من ناحية، وعلى الموارد التي تتباين المنتجات النهائية في الاستفادة منها بدرجة كبيرة من ناحية ثانية، والتركيز أيضاً على تلك الموارد التي تستفيد منها المنتجات المختلفة بدرجات لا تتفق والأسس المستخدمة تقليدياً من ناحية ثالثة[1] .
2. ضرورة إجراء توازن بين إجمالي تكاليف نظام التكاليف المبني على الأنشطة والمتمثلة في تكلفة القياس وتكلفة الأخطاء وبين مستوى الدقة المرغوب في مخرجات هذا النظام، فينبغي على محاسبة التكاليف دراسة أثر التغير في كلا من تكاليف القياس وتكاليف الأخطاء على التكاليف الكلية وما يصاحب ذلك من أثر على مستوى الدقة المرغوب[2] .
3. ضرورة التجانس في التكاليف المجمعة الناتجة عن الأعمال التي يشملها النشاط المعين، حيث أن تلك التكاليف إنما هي نتيجة عمل واحد أو مجموعة أعمال ترتبط فيما بينها بعلاقة ارتباط قوية، وأن أي تغيرات تحدث في العمل داخل هذه التوليفة إنما يقابلها تغيرات مصاحبة في الأعمال الأخرى بحيث يظل معامل الارتباط بينهما قوياً[3] .

[1] Cooper Robin and Kaplan Robert S., "How Cost Accounting Distort Product Costs", Management Accounting, April 1988, pp. 20-27.
[2] Cooper, Robin, “the Rise of activity – Based, costing part two when Do I Need an Activity Based costing system?” Journal of cost Management, fall 1988, p 46.
[3] Roth and A.F Borthich, “Arc you coasts by violating ABC Assumptions"., Management Accounting, Nov. 1991, pp 39- 42.

4. استخدام فكرة مستوى الأنشطة التجميعية **Macro Activities** للأنشطة أو تجميعها وفق ثلاثة شروط:

أ. أن تتم عملية الدمج للأنشطة من نفس المستوى فلا يمكن دمج نشاط فرع معين مع نشاط منتج على سبيل المثال.

ب. إمكانية استخدام نفس محفز النشاط لجميع الأنشطة التفصيلية محل الدمج.

ج. أن يكون للأنشطة التفصيلية محل الدمج غرض عام.

\وقد رأى كوبر **Cooper** أن أهم متطلبات تطبيق وزيادة فاعلية نظام التكاليف المبني على الأنشطة ما يلي[1] :

1. توفر نظام محاسبي يمكن من توفير البيانات اللازمة والتفصيلية لإغراض تحديد وقياس العلاقة الموجودة بين التكلفة ومسببات التكلفة.
2. التغير في البيئة الصناعية من حيث ارتفاع درجة التقنية في الإنتاج واستخدام الآلات بشكل أكثر من الأيدي العاملة مما يؤدي إلى التخفيض في تكلفة العمل وازدياد نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل تكلفة الإنتاج.
3. تنوع واختلاف المنتجات وافتراض الأتي:

أ. حجم الدفعة، أن النموذج التقليدي في محاسبة التكاليف يرى أن الإنتاج ذو الحجم الكبير يكون ذات كلفة أكبر من الإنتاج ذو الحجم الصغير، أما على صعيد الوحدة الواحدة فإن التكلفة تكون متساوية، ولذلك فقد غفل النظام التقليدي لمسببات التكلفة **(Cost Drivers)** تأثرها بأحجام الإنتاج كأوقات التهيئة للآلات والمواد وتكلفة طلب المواد.

[1] Cooper Robin and Kaplan S. Robert, The Design of Cost Management Systems; Text and readings, New Jersey, Prentice Hall, 1991, p.196.

ب. تنوع الحجم الطبيعي للمنتج (**Physical Diversity**)، حيث تجاهلت نظم محاسبة التكلفة التقليدية مجموعة من الأنشطة التي يرتبط أداؤها باختلاف وتنوع الحجم الطبيعي لوحدة المنتج.

ج. تنوع درجة تعقيد المنتجات (**Diversity of complexity of Products**).

4. ازدياد حجم الأقسام الخدمية المساندة للإنتاج وذلك من خلال وجود أقسام متعددة خاصة المتعلقة بتوفير المعلومات الخدمية والخدمات لما بعد البيع للعملاء التي أصبحت مهمة جداً لكسب العميل وزيادة حصة الشركة في السوق.
5. ارتفاع حدة المنافسة في السوق وعلى كافة المستويات المحلية والخارجية (الدولية)، وذلك من خلال انتشار واتساع نطاق التجارة الإلكترونية وظهور اتفاقيات التجارة الدولية، كل ذلك أدى إلى التفكير ملياً في تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج.
6. تعمل المشاريع عادة في عالم من المنافسة وعدم التأكد وهنا تكون معلومات التكلفة الدقيقة هي السلاح الأساس للبقاء والنجاح، فان لم تستطع المنظمة تطوير عملية جمع المعلومات والانتفاع من إمكانياتها فأنها سوف تترك الساحة حتماً لأولئك الذين يستطيعون فعل ذلك[1] .
7. رغبة الإدارة في مجاراة عالم التطور في جميع النظم السائدة وهذا يتطلب خلق وعي إداري بالعمل وقبول نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال التدريب والتعرف على مزاياه.
8. اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة.
9. تشكيل التكاليف المشتركة لنسبة كبيرة في هيكل تكلفة المنتج.
10. انخفاض أسعار المنتجات المنافسة في السوق وضياع العديد من المناقصات دون فهم السبب.
11. صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.

[1] Compton, Ted, R ; "Implementing Activity Based Costing", CPA Journal, Mar. 1996, Vol. 66, Issue 3, P3.

المبحث الرابع

نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات

طبيعة نشاط المستشفيات

تختلف المنظمات الخدمية عن المنظمات الصناعية في عدة مجالات، والاختلاف الأكثر وضـــوحا يتمثل في كون المنظمات الخدمية لا تنتج منتجات ملموسة، وبوضوح اقل فـــإن بعـــض المـــوظفين فـــي المنظمات الخدمية لديهم اتصال مباشر مع المستهلكين، لذلك على المنظمات الخدميـــة أن تكـــون بشـــكل خاص حساسة لمسألة توقيت وجودة الخدمة المقدمة للمستهلكين من قبل موظفي هذه المنظمات، حيـــث أن المستهلك لدى المنظمات الخدمية يلاحظ فورا العيوب والتأخير في الخدمة المقدمة، ونتائج هذه العيوب قد تكون حادة، حيث إن عدم رضا المستهلك سوف يدفعه إلى اختيار مزود بديل بعد التجربة غير السعيدة من قبله[1] .

وقد ظهرت المنظمات الخدمية إلى الوجود منذ مئات السنين وأخذت أهميتها الاقتصادية تنمو يشكل كبير خلال القرن العشرين، إن التغير الكبير الذي حدث في عملية الطلب على المعلومات الإدارية مـــن قبل الشركات الصناعية في السنوات الأخيرة قد انتقل بدوره إلى مختلف المنظمات الخدمية[2] .

وفقاً لدراسة روتش **Rotch**، "فأن خصائص النشاط في المستشفيات، مثلها مثل كثير من منشآت الخدمات تؤثر في كيفية التحول نحو قياس التكلفة على أساس النشاط، خاصة خصائص مثـــل، صـــعوبة توصيف الخدمة والنشاط، وحصر تكاليف الأنشطة، والوزن النسبي لتكلفة الطاقة نسبة إلى التكلفة الكليـــة

---

[1] Atkinson, Anthony A. and Banker, Rajiv D. and Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark, op. cit. P14.

[2] Athkinson, Anthony A; Banker Rajiv D; Kaplan, Robert S; and Young S. Mark, 2001, Ibid., p.14.

وصعوبة ربط تكاليف الطاقة بالأنشطة المرتبطة بالمخرجات، وأخيرا مواصفات الخدمة الصحية غير الملموسة مثل السرعة والدقة والجودة ورضا المريض، وكلها مواصفات غير ملموسة ولكن لها تكاليف مالية"[1] .

"إن قطاع الخدمات الذي نما منذ سنوات عديدة قد بدء الآن بالتراجع وان بعض شركاته قد دخلت في مرحلة الإفلاس، انه من المهم جدا الآن لإدارات شركات الخدمات الوصول إلى معلومات جيدة لاتخاذ القرارات"[2] .

ووفقا لويلت Whilt، "فإن شركات الخدمات المتخصصة تتطلب أنظمة المحاسبة الإدارية لسببين، الأول تزايد متطلبات المنافسة تحسن من عمليات التخطيط والرقابة، الثاني، لقد نمت الشركات الخدمية في حجمها وتعقدت تنظيماتها لذلك فهي بحاجة لنظام تكاليف يتناسب مع حاجاتها واستخداماتها. وقد بداءت إدارات الشركات الخدمية تشعر بشكل اكبر بحاجتها إلى المعلومات المحاسبية لغايات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات خاصة بعد تنامي المنافسة ضمن قطاع الخدمات"[3] .

وتعتبر المستشفيات في جميع الأحوال تنظيمات خدمية، وطالما كانت المستشفى تؤدي الخدمة الصحية على أساس اقتصادي، فهي عندئذ تعد بمثابة تنظيمات خدمية اقتصادية، لأنها سوف تدار على أساس اقتصادي وان كان منتجها النهائي هو أداء الخدمات الصحية[4] .

---

[1] Rotch, W. "Activity-Based Costing in Service Industries", Journal of Cost Management, Summer 1990, p.4.

[2] Kjell Berts and Saren Kock, op. cit, p.57.

[3] Whilt, S.Y. and Whilt, J. D., What Professional Services Firms can learn from Manufacturing, Management Accounting, 1988, p.23.

[4] محمد عبد الغني، مصدر سابق، ص. 112.

وبصفة عامة يمكن القول أن الخدمات الصحية تتميز بعدة خصائص أهمها[1]:

1. إن الخدمات الصحية التي تؤديها المستشفيات غالبا ما تكون غير ملموسة وتقدم للمستهلك مباشرة دون تخزين، حسب حاجته للخدمة، أي يصعب تنميط هذه الخدمة في كثير من الأحيان.
2. إن تكاليف العمل ذات وزن نسبي كبير في المستشفيات، ويمكن أن تصل تكاليف العمل إلى ما يقـرب 70% من إجمالي ميزانية المستشفى، وقطعا ستكون هذه التكاليف متمثلة في أجور الأطباء والممرضين إلى جانب الفنيين والإداريين.
3. إن أداء الخدمات الصحية لا يقتصر على تقديم العلاج للمريض وإنما يلزم أداء أنشطة مسـاندة مثـل خدمات الإقامة والتعليم.
4. إن الخدمات الصحية عموما لا تستغني عن التكنولوجية المتطورة؟، ويؤدي ذلك إلى صعوبات كبيـرة في تخطيط ورقابة تكاليف تشغيل هذه التكنولوجية التي لا غنى عنها في ظل ظروف المنافسـة فـي الوقت الحاضر.
5. إن حجم الطلب على خدمات المستشفى قد يكون متقلبا بسبب ظروف كثيرة مثل الحوادث، والأوبئـة، والكوارث.

جدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات

تعمل الرعاية الصحية في مجالين، الأول وهو طبي حيث لا تدخل التكلفة فـي اتخـاذ القـرارات والعمل، والأخر اقتصادي والذي يحدد بقاء المنظمة من عدمه، وهاذان المجالان يعمـلان عـادة بشـكل

[1] Wentz, Daniel, "How WE Match Costs and Revenues in a Service Business", Management Accounting, Oct. 1985, pp 36-103.

مستقل، وعليه فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة، قادر على تغطية الفجوة الموجودة هــذه وتقــديم معلومات دقيقة وملاءمة لكل مجموعة، وتوجيه الإدارة المالية، ومتابعة تطوير المنظمة[1] .

إن واحدا من اكبر التحديات التي تواجه مقدمي الرعاية الصحية تتمثل في عملية تحديــد التكلفــة، حيث لا يعلم مقدموا الرعاية الصحية ما هي التكلفة للخدمات المقدمة، إن نظام المحاسبة التقليــدي يقــدم مساعدة محدودة وان المعلومات التي يقدمها ضعيفة في هذا المجال.

ويعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة مفهوما حديثا نسبيا بالنسبة للمستشــفيات، وقــد ظهــرت دراسات تطبيق القواعد الأساسية لنظام التكاليف المبني على لأنشطة المستخدمة في المنشـــات الصـــناعية على مؤسسات الرعاية الصحية مؤخرا فقط، حيث أن غالبية تلك الدراسات تركزت حول تطبيــق نظــام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل ضيق يتناول قسما أو دائرة معينة ضمن منظمة الرعاية الصحية[2] .

وهنا يذكر جيمس James أن أنظمة التكاليف التقليدية تقسم التكاليف إلى قســمين مباشــرة وغيــر مباشرة، أما نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيقوم بتحديد التكاليف وفق شروط علـــى الإجــراءات أو الأنشطة ضمن المنظمة، كما يحدد التكاليف المرتبطة بالأنشطة المهمة والأحداث الأخرى، فمثلا في حالة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في منظمات الرعاية الصحية، فان هــذه المنظمــات ســوف يصبح لديها فهم أفضل للتكاليف المرتبطة مع تقييم المريض أو البند المتعلــق بـــالفحوص التشخيصـــية،

---

[1] Thomas K. Ross, J, Analyzing Health Care Operations Using ABC, Health Care Finance 2004; Vol.30, Issue 3, 2004, Aspen Publishers, p.1–20..

[2] عبيد الغني عامر، مصدر سابق

بالإضافة إلى العوامل التي تؤثر في التكاليف، لذلك فان نظام التكاليف المبني على الأنشطة قادر على مساعدة المنظمات الخدمية في تحقيق أهدافها الاستراتيجية[1] .

كما يذكر عبد العال بأنه "يمكن تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ليس فقط على المنشآت الصناعية بل وعلى المنشآت الخدمية كالمستشفيات، وعلى المنشآت التمويلية كالبنوك التجارية، حيث أن اغلب منتجات المنشآت الخدمية ليس لها مواد مباشرة ملموسة أو عمالة مباشرة تعمل على المنتج، فأنه يمكن تحميل كل تكاليف المنتج إليه بناء على العمليات أو الأنشطة التي أحدثها المنتج في المنشأة"[2] .

لقد اختبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة كأداة فعالة لإعطاء صورة واضحة لتكاليف المنتجات في الشركات الصناعية، لذلك فنحن نعتقد أن ذلك النظام سوف يكون أداة فعالة أيضا لشركات الخدمات في تحميل التكاليف للخدمات المنتجة. إن شركات الخدمات تختلف بشكل رئيسي عن الشركات الصناعية في كون التكاليف الثابتة فيها اكبر من التكاليف المباشرة[3] .

وقد ذكر كابلان وكوبر Kaplan and Cooper، "بأن شركات الخدمات يمكنها الاستفادة من المنافع التي يوفرها استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة طالما أنها تتشابه في أهم المسائل والإجراءات مع المصانع، مثل تحليل مصاريف التشغيل، وتحديد الأنشطة التي تتطلب الموارد"[4] .

---

[1] Canby IV, James B. APPLYING ACTIVITY-BASED COSTING TO HEALTHCARE SETTINGS, Healthcare Financial Management, 07350732, Feb 95, Vol. 49, Issue 2, P.2.

[2] أبو خشبه، عبد العال بن هاشم، مصدر سابق، ص329.

[3] Kjell Berts and Saren Kock, op. cit, p.57

[4] Cooper, R. and Kaplan, R. S., The Design of Management System, New Jersey, Prentice Hall, 1991, p.324.

ويجادل هيكس Hicks "بأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد استخدم في وضـــعية الشـــركات الصناعية، إلى إن ذلك النظام يصلح لكل أنواع تنظيمات الأعمال، وان القواعد نفسها يمكن أن تســـتخدم لتطوير نظام تكاليف ملائم لشركات الخدمات"[1] .

ويذكر قرين وماير Grane and Meyer، "أنه أثناء الممارسة، فأن تطبيق نظام التكاليف المبنـــي على الأنشطة سوف يكون صعباً إذا كان الموظفون يعملون غالبا في أنشطة متعددة، حيث ســـيكون مـــن الصعب تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط على حدة، إضافة إلى أن وقت النشاط يتفـــاوت فـــي خـــط الإنتاج وشريحة الزبون، وهكذا فأن وضع معدل لتكلفة النشاط عند تقدير تكلفة المنتج ستؤدي إلى نتـــائج خاطئة"[2].

ويضيف ويتوورث ولامبرت Lambert و Whitworth "بأن التحليل الاقتصادي الـــذي يـــوفره نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو الأساس الذي تبنى عليه الحلول لمشاكل الأعمال المختلفـــة التـــي تواجه منظمات الخدمات في أيامنا هذه، وينظر إلى الإدارة المبنية على الأنشطة على أنهـــا أداة أساســـية تسمح للمنظمات الخدمية، الربحية وغير الربحية بتطوير إمكانياتها والانتفاع من المـــوارد الاســـتراتيجية لتحقيق توقعات حملة الأسهم في الأداء"[3] .

والآتي بعض المشاكل الحرجة التي يمكن أن تواجهها منظمات قطاع الخدمات سواء الربحية منها أو غير الربحية[4]:

- التكاليف غير معروفة في الوقت الحاضر.

---

[1] Hicks, D. T., Activity Based Costing for Small and Mid size Business, an Implementation Guide, John Wiley and Sons, Inc, New York, 1992 .p.226.

[2] Grane, M. and Meyer, J., Grane, M. and Meyer, J., "Focusing on true costs in a service organization", Management Accounting, February 1993, p.41.

[3] Lambert, Don, and Whitworth, John, op, cit, P. 24.

[4] Lambert, Don, and Whitworth, John, Ibid, P. 29.

- لا قواعد عقلانية لقرارات التسعير.
- تبنى الأسعار على أساس تكاليف مبهمة وغير حقيقية للخدمات.
- ما هو خليط الخدمات الذي ستقدمه المؤسسة.
- ما هو خليط الموارد التي يجب توظيفها.
- فعالية الموارد غير معروفة.
- عدم وجود إطار لقياس الأداء.

ومن هنا فقد حاولت عدة دراسات مناقشة مدى إمكانية وكيفية قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات، ففي دراسة قام بها كينج KING 1994، في هذا المجال، تبين انه رغم أن المعلومات المتاحة عند تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات بصفة خاصة قليلة، إلا أن التطبيق ممكن جدا، ووفقا لهذه الدراسة فان تطبيق قياس التكلفة على أساس النشاط يحتاج إلى ثلاث عمليات وهي:

أ- تحديد الأنشطة والتكاليف الخاصة بكل نشاط.

ب- تجانس مجمعات التكلفة بحيث يمكن استخدام مسبب تكلفة واحد لكل مجمع تكلفة.

ج- إمكانية ربط مسببات التكلفة بالمخرجات[1] .

وقد انتشرت تطبيقات نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفيات أمريكا الشمالية والمملكة المتحدة منذ أواخر عقد الثمانينات من القرن الماضي تقريبا[2] . وأكدت دراسة (Lawson

---

[1] King, M et al, Activity Based Costing in Hospitals,- A Case Study Investigation, The Chartered Institute of Management Accounting, 1994, PP. 3-44.

[2] King, Alfred M.and Moyes, J., op. cit. P. 29

1994) تزايد حاجة المستشفيات لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية، وأن منافع النظام تفوق تكاليف تطبيقه.

كما أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحدد تكلفة الخدمة الصحية بشكل أكثر دقة[1] حيث أن التحسين في حساب تكلفة الخدمات المقدمة للمرضى سوف يمنح المستشفى أفضلية تنافسية[2].

وفي دراسة لاوسون Lawson أتضح أن حاجة المستشفيات لتطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في الولايات المتحدة الأمريكية متزايدة باستمرار، وان هذه المستشفيات تحدد منافع تطبيق هذا المدخل وتجدها اكبر من تكاليف تطبيقه، وان هذه المستشفيات تقارن بين إمكانية وأهمية تجميع أو عدم تجميع الأنشطة قبل تطبيق هذا المدخل، وقد قامت هذه المستشفيات بتطبيق هذا المدخل من منظور مدخل العمليات، حيث يتم حصر وتوصيف أنشطة وعمليات المستشفى واستخدام أساليب خرائط العمليات بحيث يمكن فصل الأنشطة والعمليات ذات القيمة العالية بالنسبة لما تقدمه من خدمات لمرضاها، عن تلك الأنشطة التي لا دور لها، أو قيمتها منخفضة، وبذلك تقدم أساسا واضحا لجهود تحسين أنشطة المستشفى[3].

وقد توصل كينج King 1994 في هذا المجال إلى أن محصلة تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في كثير من المستشفيات التخصصية، في أمريكا الشمالية والمملكة المتحدة في منتصف الثمانينات، ساعد على تصويب معدل تكلفة اليوم من أيام إقامة المرضى، لأن هذا المدخل ساعد على تطوير نظام التكاليف، بحيث يعكس كافة الأنشطة المطلوبة لتقديم الخدمة العلاجية للمريض، كما ساعد هذا المدخل

---

[1] West and West, 1997

[2] Lawson, Raef A., Activity Based Costing Systems for Hospital Management, <u>Cost Management Accounting Magazine</u>, jun. 1994, p.31-35.

[3] Lawson, R. A., A<u>ctivity Based Costing Systems for Hospital Management Emerging Practices in Cost Management</u>, Boston; Warren, Gorham and Lumont, 1996, pp. 3-6.

على تحديد وتصويب أهم مجالات التعسف وعدم الدقة في إجراءات التخصيص التقليدي للتكاليف غير المباشرة.

وهكذا فإنه باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة تستطيع منظمة الرعاية الصحية فهم التكاليف المصاحبة لتقييم المريض أو تقديم الفحوصات التشخيصية، إضافة إلى العوامل المؤثرة في التكلفة (العمل)، وبالتالي المساعدة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية[1] .

ويمثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة أسلوبا جديدا لتحليل تكاليف الرعاية الصحية، حيث أن صناعة الرعاية الصحية لم تعد في بيئة محصنة، وان فهم التكاليف الحقيقية وأين تستهلك الموارد هي محور البقاء[2] .

وتاريخيا استخدمت التطبيقات المحاسبية في منظمات الرعاية الصحية أساسا لغرض إعداد التقارير الخارجية، كما استخدمت التقارير المالية لأجل أغراض إعداد الموازنة[3] .

ومن الصعوبات التي تواجه المستشفيات أن معظم تكاليفها تمثل تكاليف ثابتة بفعل الاستثمارات الضخمة في المباني والأجهزة والمعدات الطبية، ورواتب الموظفين المرتفعة مما يستدعي أن تعمل هذه المستشفيات بطاقة إنتاجية عالية حتى تصل إلى نقطة التعادل، وفي حالة زيادة الطاقة التشغيلية للمستشفى فأنه يواجه بضرورة الاحتفاظ ببعض الأسرة (15%) للحالات الطارئة[4] .

---

[1] James B., and Camby, IV, Applying Activity-Based Costing to Healthcare Settings, Healthcare Financial Management, 1995, Vol. 49, Issue 2, p.50.-56.

[2] Gabram, Shery G. A. and Mendola, Richard, A., Why Activity Based Costing Works, Fhysican Exective, 1997, Vol.23, Issue 6, p..31-35.

[3] Greene, Julie K. and Metwali Ali, The Impact of Activity Based Cost Accounting on Health Care Capital Investment Decisions, Journal of Health Care Finance, 2001, Vol.28, Issue 2, p.50.-64.

[4] Tipgos Manuel A. and Crum, Robert P, Applying Management Accounting Concepts to the Health Carte Industry, Management Accounting, 1982, Vol. 64, Issue 1, p.37-43.

ومن هنا أصبح حساب تكلفة الخدمة بشكل أكثر دقة في بيئة الرعاية الصحية لعقد التسعينات من القرن الماضي مسألة في غاية الأهمية، حيث أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يستخدم الآن في عدة مؤسسات صحية[1] .

وتساعد المعلومات التكاليفية المتولدة من تطبيق هذا المدخل إدارة المستشفيات في المجالات التالية:

أ- قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى، وذلك عن طريق تحديد فرص تخفيض التكلفة، خاصة المرتبطة بالأنشطة المساندة، وذلك بالاعتماد على تقديرات لمسببات التكلفة لمراقبة مستويات الموارد المقدمة، ومتابعة اتجاهات تكلفة النشاط باستمرار.

ب-تحديد وتوضيح حلقات الأنشطة، خاصة النشاط الذي يمد النشاط الأخر المستفيد، وذلك عن طريق توليد معلومات عن مسببات تكلفة النشاطين، والاعتماد عليها في دعم سياسة الإدارة في مجال إدارة الجودة الشاملة.

ج- إدارة التكاليف والتخطيط الاستراتيجي، وذلك عن طريق توفير معلومات مفيدة لبناء نماذج تشكيلة المخرجات، ووضع الموازنة وعقد مقارنات بين أداء الأقسام داخل المستشفى.

د- اتخاذ القرارات عن طريق مد الإدارة بأساس مناسب للاختيار بين بدائل أداء الخدمة أو استئجارها.

ه- الربط بين التكلفة والمسبب، مما يساعد على سهولة تحليل تكاليف المخرجات، وفهم كيفية استهلاك الموارد، وتحسين قدرات المديرين والأطباء على مواجهة متغيرات بيئة أداء الخدمة الصحية، خاصة حالة المنافسة.

---

[1] West, Timothy, D. and West, David A., Applying ABC to Healthcare, Management Accounting, 1997, Vol.78, Issue 8, p.22-33.

من الناحية النظرية، يجب أن يكون حساب التكلفة أسهل في القطاع الخدمي حيث انه لا يوجد مخزون أو إنتاج تحت التشغيل يحتاج إلى التقويم، وبالتالي يمكن للعديد من المنشات الخدمية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة أو دمجه ضمن أنظمتها التكاليفية، بينما من الناحية العملية، فأننا نجد أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وتتمثل هذه الصعوبات أساسا في طبيعة منتجات القطاع الخدمي حيث أنها غير ملموسة، علاوة على ذلك عدم قابليتها للتخزين، حيث أن الهدف هو تفهم التكلفة وتتبعها تمهيدا لقياس تكلفة المنتج فأن تحقيقه يبدو صعبا لأن معظم العناصر المساهمة في إنتاج الخدمات تبدو وكأنها عناصر غير مباشرة[1] .

إن الحصول على تكلفة الخدمة المقدمة بشكل أكثر دقة يعد أمرا مهما جدا لإعطاء السعر العادل لكل من المنشأة الخدمية التي تقدم الخدمة، والعميل الذي يتلقى الخدمة في ظل المنافسة الشديدة بين المنشات الخدمية المختلفة، حيث أن تحديد تكلفة الخدمة بشكل غير دقيق سوف يؤدي إلى تحديد سعر غير عادل سواء للمنشأة أو العميل، وهذا يؤدي بدوره إلى عدم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح المستهدفة، أو عدم تعامل المستهلك مع تلك المنشأة والتحول إلى منشأة أخرى منافسة تقدم نفس الخدمة بسعر أقل[2] .

وأخيرا يمكن القول بأن مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات لا يقتصر على قياس ومراقبة الأداء، بل اتفق البعض مثل (Hixon, 1995) و(Bussey, 1993) على أن هناك مزايا أخرى لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، مثل قيام إدارة المستشفى بقياس ومراقبة الأداء غير المالي لأنشطة مهمة في هذا المجال، على سبيل المثال: طول مدة انتظار المريض قبل إجراء الكشف الطبي

---

[1] Sheridan, Tom, Costing in the Service Sector, Management Accounting , 1996, Vol. 74, Issue 5,p. 44-45.

[2] ظاهر، احمد حسن، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن دار وائل للنشر والتوزيع، 2002، ص.190-191

عليه، وإجراء فحص فني له كما هو الحال في قسمي الأشعة ومختبر التحاليل الطبية، إضافة إلى ذلــك، فان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعمل على حشد مهارات العاملين من مختلف القطاعات الوظيفية للمستشفى، وتنمية الأفكار والحلول المبدعة للمشاكل الحاضرة[1] . ويمثل نظــام التكــاليف المبنـــي علـــى الأنشطة مساهمة هامة في دقة حساب تكلفة الرعاية الصحية، مما يحسن في تحليــل الربحيــة وصــناعة القرار[2] .

كما يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة المنظمات الصحية فــي القيــام بتحســين الجــودة والكفاءة[3] . وكذلك يحقق نظام التكاليف المبني على الأنشطة منافع متعددة للمنشات أهمها: توفير بيانــات أكثر دقة وملائمة للمنتج أو الخدمة، تحسين مقاييس الأداء، زيادة القدرة التنافسية للمنشأة[4] .

ويضيف ميندولا وقابرام Gabram and Mendola, 1997 انه لضمان نجــاح تطبيــق نظــام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة الرعاية الصحية يجب الأخذ في الحسبان العوامل التالية:

1. توعية الإدارة العليا أو رؤساء الأقسام بمنافع تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
2. التأكد من أن أنظمة المعلومات الملائمة هي في مكانها المناسب لتتبع تفاصــيل تكــاليف المنــتج أو الخدمة.
3. تحديد قطاعات خط الخدمة التي سيطبق عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
4. إشراك كادر الخط الأمامي (المديرين) في تحديد مسببات التكلفة.

---

[1] Upda, Suneel, 1996, Activity –Based Costing for Hospitals, Health Care Management Review, 1997, Vol.21, Issue 3, p.83-96.
[2] West and West,
[3] Abdallah, Hany, Waters, Hugh, Santillan, Diana and Richardson, Application of Activity-Based Costing (ABC) in a Peruvian NGO Healthcare System, www. Gaproject. Org, Jun., 2003, p.1-16.
[4] عبد الكريم، نصر والكخن رشيد، مصدر سابق، ص 494-509.

5. تضمين مبادرات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ضمن جهود كبيرة لتغيير الثقافة، مثل(الحاجة إلى استقدام الأطباء لقياس الوقت اللازم لرعاية المريض مباشرة).

لقد تم في هذا الباب تناول مفهوم المحاسبه الأداريه ونوعيه المعلومات والبيانات التي تتطلبها العمليه الأداريه، ومن هنا تم استعراض انظمه التكاليف ودورها في تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تستخدمها وتستند إليها في عملياتها المختلفة بما فيها التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات المختلفة ألتكتيكيه والاستراتيجية بما فيها قرارات التسعير وضبط ألجوده والحصة ألسوقيه والزبائن المستهدفين وكذلك عمليات إعداد الموازنات ألتقديريه.

كما تم استعراض القصور الذي أظهرته انظمه التكاليف التقليديه بعد التغيرات العديدة التي شهدتها عمليات الإنتاج من حيث تعقد هذه العمليات وتنوعها وارتفاع نسبه التكاليف غير ألمباشره على حساب التكاليف المباشرة ضمن الهيكل الكلي للتكاليف، إضافة إلى تغير البيئة التي تعمل بها هذه المنظمات، الأمر الذي أدى إلى انتقاد هذه الأنظمة خاصة فيما يتعلق بعمليه تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والتي أصبحت في نظر الكثير غير ملائمة في مد الإدارة بحاجاتها من المعلومات والبيانات التي تمكنها من أداء وظائفها المختلفة بكفاءة وفاعليه نظرا لبعدها عن ألدقه وعشوائيتها في عمليه التخصيص هذه، ترتب على ذلك اتخاذ العديد من القرارات الخاطئة إضافة إلى ضعف الفاعليه في تأدية الوظائف الإدارية.

ومن هنا تم التطرق إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة كنظام حديث وبديل يؤدي تطبيقه إلى تحقيق معلومات اقرب إلى الدقه عن تكاليف العمليه الإنتاجية الأمر الذي يؤثر إيجابا على أداء الإدارة والقرارات المختلفة التي تتخذها، وذلك من خلال استعراض مفهوم هذا النظام ومتطلبات تطبيقه

والخطوات اللازمة لهذا التطبيق إضافة إلى المزايا العديدة التي يمكن أن تحققها المنظمة من تبني وتطبيق هذا النظام.

نظرا للقصور الذي أظهرته نظم التكاليف التقليديه في تخصيص التكاليف غيــر المباشــره علــى المنتجات من سلع أو خدمات وبالتالي تشويه التكلفه النهائيه لها وذلك كما تم التوصل إليه من خلال هــذا الباب، وما ينتج عن ذلك من معلومات وبيانات غير دقيقه، أصبحت معها عمليه الاستناد إليها فــي قيــام الإدارة بوظائفها واتخاذها للقرارات المختلفة أمرا يدعو إلى الشك في فاعليتها وكفاءتها وسلامتها وما يتبع ذلك من نتائج تتمثل في إخفاقات وعشوائية كنتيجة طبيعية ومنطقيه من جراء التعامل بمعلومات غير دقيقه وغير سليمة.

ومن هنا واستكمالا لما يحققه نظام التكاليف المبني على ألأنشطه من معلومات وبيانات اقرب إلــى ألدقه فيما يتعلق بتكلفه المنتجات والأنشطة، فإنه سيتم في الباب التالي اســتعراض الإدارة المبنيــة علــى الأنشطة والتي تستخدم المعلومات والبيانات التي تتحقق من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في أدائها لوظائفها المختلفة بما في ذلك مسألة إعداد الموازنات التقديريه.

الباب الثاني

الإدارة المبنية على الأنشطة

إن المنظمات التي تقوم بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطه بما يتمتع به هذا النظام بالعديد من المزايا والتي تم ذكر بعضها في الفصل السابق، تجعله قادرا من خلال آليه عمله على توفير معلومات وبيانات تكاليفيه سليمة وقريبه من الدقه تكون الإدارة قادرة معه على أداء وظائفها بشكل سليم وكفء وما يتمخض عن ذلك من قرارات سليمة بما في ذلك سلامه إعداد الموازنات التقديرية.

سوف يتم في هذا الباب استعراض مفهوم ومزايا الإدارة التي تستخدم وتستند في أدائها لوظائفها المختلفة على المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة والتي أصبحت تعرف بالإدارة المبنية على الأنشطة، كما سيتم استعراض الموازنات ألتقديريه من حيث مفهومها وطريقة إعدادها ودورها في عمليه التخطيط والرقابة كواحدة من الوظائف المهمة التي تقوم بها الإدارة لغايات تحقيق أهدافها المنشودة، وامتدادا لذلك سيتم أيضا استعراض الموازنات المبنية على الأنشطة وكيفيه إعدادها.

المبحث الأول

مفهوم الإدارة المبنية على الأنشطة

ودواعي تطبيقها

المفهوم

تقوم الشركات باستخدام التكاليف المبنية على الأنشطة لتحليل البيانات المالية التاريخية، حيث تقوم بتخصيص مصروفات العمليات للفترة الأحدث على المنتجات أو الخدمات التي تم إنتاجها، أو الزبائن الذين تمت خدمتهم خلال تلك الفترة، وبهذه الكيفية يتمكن المديرين من معرفة التكاليف الحقيقية للأنشطة والعمليات التي تمت خلال أخر فترة، كذلك التعرف على ربحية المنتجات والخدمات والمستهلكين خلال هذه الفترة، وهذه المعلومات تصبح هي الأساس لاتخاذ القرارات، وهو ما يسمى بالإدارة على الأنشطة.
لقد تطور نظام الإدارة المبني على الأنشطة نتيجة للتغييرات التي حدثت في بيئة التصنيع، فهو نظام إدارة التكلفة الذي تخصص التكاليف من خلاله على السلعة أو الخدمة التي تسببت في حدوث إجراء النشاط[1].

وقد تم تعريف نظام الإدارة المبني على الأنشطة على انه، طريقة لرقابة الأعمال التي تتضمن الإجراءات الخمس التالية، تحديد أهداف الأعمال، وتخطيط الأنشطة، وتصنيف الأنشطة، والاستمرارية في تطوير الإجراءات، وإزالة الأنشطة التي تفوق تكاليفها القيمة الناتجة عنها، وتسمى أيضا بتحليل الأنشطة، وتحليل القيمة[2].

---

[1] Miller, J.G. and T.E. Vollmann. "The Hidden Factory." Harvard Business Review. Vol.63, Issue5, 1985, p.144-146.
[2] Atkinson, Anthony A. and Banker, Rajiv D. and Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark op. cit. P171.

كما عرف نظام الإدارة المبني على تكاليف الأنشطة على انه أداة إدارية يمكن استخدامها في تحديد تكلفة الأنشطة، وتكلفة الخدمات أو المنتجات[1].

وهكذا فان نظام الإدارة المبني على تكلفة الأنشطة هو تطوير لإدارة التكلفة، لأن التكلفة تحمل مباشرة للمنتج الذي يستهلك النشاط، وبالتالي الذي يولد التكلفة، كذلك لا بد أن تكون أداة توجيهية إستراتيجية، ومعنى للمساعدة في إدارة المنظمات.

ماهية نظام الإدارة المبني على الأنشطة

"إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة متقاربان جدا، حيث يركز الأول على تطوير الأعمال بينما الثاني يوفر المعلومات المطلوبة لغايات التحليل، وهي تبدأ بإدراك بسيط يتمثل في أن المستهلكين لديهم طلب بسيط جدا، فهم يرغبون بالمنتجات والخدمات التي تلبي احتياجات محددة لديهم، ويطلبون الجودة، والخدمة، وأسعارا زهيدة، ويريدون أن يكونوا راضين، وهم يحتاجون إلى كل ذلك الآن. ولتحقيق ذلك فان نظام الإدارة المبني على الأنشطة يلتزم بالاعتقاد بان إدارة الأنشطة هو السبيل لتحسين القيمة للمستهلكين وبشكل مربح، فكل نشاط يساهم بطريقته الخاصة في تحقيق الغرض العام، كما أن لكل منها مساهمات قابلة للقياس في المحافظة على الجودة والتوقيت والتوصيل الدقيق، أو بتحقيق تكلفة منخفضة، وانه من المهم الملاحظة أيضا أن إدارة الأنشطة ليست مهمة وصائبة، بل وعلى العكس فإنه إجراء فيه الإصرار والمتابعة لتطوير كافة نواحي الأعمال، والذي يتضمن البحث المستمر لفرص التطوير"[2] .

---

[1]Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James, APPLICATION OF ACTIVITY-BASED COST MANAGEMENT, Professional Safety, Jan99, Vol. 44, Issue 1. p.2
[2]Turney, Peter R. R. Common Cents, op.cit. P 141-142..

إن تكامل نظام التخصيص مع إدارة النظـــام يتطلـــب اســـتخدام أدوات جديـــدة مثـــل التحليـــل الاستراتيجي، وتحليل القيمة، وتحليل التكاليف، وإعداد الموازنات وفق الأنشطة، وقياس تكـــاليف دورات الإنتاج، وأخيرا التكاليف المستهدفة[1].

يرتكز نظام الإدارة المبني على الأنشطة على مبدئين بسيطين، الأول هو أن الأنشـــطة تســـتهلك الموارد، والأخر هو أن الخدمات، المستهلكين، أو أي هدف تكلفة أخر يستهلك الأنشطة، إن عملية التكليف تكون محسنة كون عملية تحميل التكاليف المطلوبة لتقديم الخدمة، أو تزويد المستهلك، أو أي هدف تكلفـــة أخر تكون مفصلة بشكل اكبر، وهذا يتم من خلال تعريف الأنشطة القابلة للتحميل، وتعريف كم هي الكمية من كل نشاط أو مخرجات إجراءات العمل التي تم استهلاكها من قبل هدف التكلفة[2] .

إن المفاهيم الأساسية للإدارة المبنية على الأنشطة مهمة جدا ومن الممكن فهمها، وهنـــاك أربـــع أساسيات التي سوف تساعد في التعلم وفي تطبيق الإدارة المبنية على الأنشطة[3] :

- الموارد
- الأنشطة
- أهداف التكلفة
- المحركات

---

[1] Turney, The ABC Performance Break through, op.cit. pp.23-46.
[2] Kaplan and Norton, op. cit P 6.
[3] Steve Robertson, Principal Geoff Applebee, Richard Bernasconi, Director Nathan Forshaw, Consultant Gary
McKay, op.cit, p.25.

إن المعلومات المطلوبة لتصميم نظام الإدارة المبني على الأنشطة تتأتى من أماكن واسعة المدى، ماليــة، شخصية، تسجيلات الأوامر، الاتصالات المشاكل، إضافة إلى التقارير الشخصية حول الأنشطة المــؤداة، ونسبة الوقت المستنفذ في كل نشاط[1] .

ويعتبر نظام الإدارة المبني على الأنشطة أداة قوية تساعد على فهم الكفــاءة والفاعليــة المتعلقــة بالمنتجات والخدمات المنتجة، كما يساعد في تقديم رؤى عامة حول سلسلة القيمة على المستوى التكتيكي والاستراتيجي.

مزايا ودواعي تطبيق نظام الإدارة المبني على الأنشطة

إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة هو الاستخدام للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبنــي على الأنشطة لفهم وعمل التغييرات اللازمة في أداء المنظمات لأعمالها، حيث تحدث الإدارة المبني على الأنشطة عندما تكون معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد حدثت.

وتعكس معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة الأتي:

- ماهية الأنشطة المؤداة ضمن المنظمة.
- ما هي الموارد التي تستهلكها.
- لأي غرض يتم أداء هذه الأنشطة.

بهذه المعلومات ذات العلاقة يستطيع المديرين وبشكل أفضل من اتخاذ القرارات حول ماذا وكيــف ولمن يقدمون الخدمات أو المنتجات.

---

[1]Russell j, Activity Based Management for Colleges and Universities, millano cmacba Management
Accounting, quarterly 1, spring, 2000, P6..

وغالبا ما يقوم نظام التكاليف التقليدي بتخصيص تكلفة الأعباء الخدمية للخدمات أو الأقسام لأغراض التقارير المالية، وعلى أية حال فأن توزيع الأعباء الإضافية في بعض المنظمات الخدمية يبدو وكأنه غير مهما وليس ذو علاقة[1] .

وهنالك مرحلتان لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، المرحلة الأولى كاملة تتم لتكليف الأنشطة، والمرحلة الثاني كاملة لغايات تكليف أهداف التكلفة، والأتي الخطوات في كل مرحلة من هذه المراحل:

- **المرحلة الأولى- الأنشطة**

1. تحديد لكل الأنشطة التي تحدث ضمن المنظمة، مثل الإدارة، والتمويل، بالإضافة إلى أنشطة الخدمة.
2. تعريف جميع الموارد المستهلكة ضمن المنظمة، مثل الرواتب، والاستهلاك.
3. تحديد محرك الموارد، مثل (عدد الأشخاص، عدد أجهزة الحاسوب، حجم المساحة...)، لكل مورد، وذلك لربط المورد بالنشاط الذي استهلكه.
4. تكليف الأنشطة عن طريق محركات الموارد.

- **المرحلة الثانية- هدف التكلفة**

1. تحديد أهداف التكلفة، وهي الغرض النهائي للأنشطة، مثل قائمة من الخدمات، المنتجات، المستهلكين.
2. تحديد محركات الأنشطة، عدد الأشخاص لكل نشاط مكلف بالكامل، وذلك لربط تكلفة الأنشطة بأهداف التكلفة التي استهلكتها.
3. تكليف أهداف التكلفة بالأنشطة التي استهلكتها عن طريق محركات التكلفة.

---

[1] Steve Robertson, Geoff Applebee, Richard Bernasconi, Nathan Forshaw, Gary McKay, op.cit.P12.

في نهاية كل مرحلة فأن المديرين سوف يكونوا قادرين على استخدام النتائج ليتم البدء في متابعة تطـــوير الفرص، هذا هو الجزء الخاص بالإدارة المبنية على الأنشطة من المشروع، حيث تساعد المرحلة الأولى في تحديد فرص تطوير الإجراءات، أما المرحلة الثانية، فأنها تساعد في رؤية الفــرص ضــمن مواقــع الإستراتيجية بخصوص ماهية المنتجات أو الخدمات التي قدمت، و/ أو لمن تم تقــديم هــذه الخــدمات[1].

ويمكن أن يساعد نظام الإدارة المبني على الأنشطة في[2] :

- إنتاج فهما أفضل للعلاقة ما بين التكلفة والأنشطة.
- تحسين عملية رقابة التكاليف.
- تخفيض تكاليف الأنشطة.
- تطوير كفاءة أداء الأنشطة.
- تزويد المديرين بتغذية عكسية دقيقة وذات توقيت مناسب عن الأداء.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات.

كما يساعد نظام الإدارة المبني على الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات ومن ضمنها:

1. تعديل السعر، وتشكيلة المنتجات والمستهلكين: إن هدف الإدارة يكمن في تعظيم قيمة المنظمـــة، وانه وبدون فهم التكاليف فأن مسألة تحديد الأسعار بعقلانية، وإدارة المستهلك، أو خطــوط الإنتـــاج تصبح مستحيلة[3] .

كما ينتج عن المعرفة الصحيحة لتكلفة المنتج، تعديل الكثير من المنتجات التي كانت أسعارها قـــد وضعت اعتمادا على تكاليف غير صحيحة، كذلك يجري تعديل تشكيلة المنتجات التي تنتجها الشركة وذلك

---

[1] Steve Robertson, Geoff Applebee, Richard Bernasconi, Nathan Forshaw, Gary McKay, op. cit, P25..
[2] Brandt, Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James, op.cit. P3.
[3]Thomas K. Ross, J, ob. cit. p.17.

بالتخلص من المنتجات التي تعود على الشركة بالخسارة، أو عن طريق إيجاد منتجات بديلة بتكلفة اقــل، ويمكن تطبيق نفس الإجراءات على المستهلكين ذوي التكلفة المرتفعة، فقد يتم بيع نفس تشكيلة المنتجــات بنفس الأسعار لمستهلكين مختلفين بحيث تحقق الشركة عند الأول أرباحا، وعند الأخر خســارة لأســباب عديدة، منها موقعه الجغرافي وطريقة تسديده لقيمة البضاعة، ونسبة التالف التــي يعيــدها لاســتبدالها أو صيانتها، وإذا ما اختلفت تشكيلة المنتجات فان هنالك الكثير من النقاط تجعل مستهلكا اقل تكلفة من غيره، ومنها[1] :

- طلب العميل لمنتجات نمطية أو منتجات حسب الطلب.
- حجم الطلبية في كل مرة.
- الاستمرار بالطلبيات بشكل دوري ثابت.
- الثبات على متطلبات التسليم للبضاعة في كل مرة.
- حجم الدعم المطلوب من دعاية وتسويق ومعونة فنية كالتدريب على

أعمال صيانة الأجهزة المباعة أو تركيبها وغير ذلك.

ويذكر توماس روس **Thomas K. Ross**، انه وبمجرد معرفة التكاليف الحقيقية فأن الخلل في التسعير سوف يظهر حتما، وبالتي فأن عملية التحميل سوف تزداد على المنتجات المكلفة بأقــل مــن كلفتها، وانخفاضها على تلك المنتجات المكلفة بأكثر مما يجب، وبطبيعة الحال فأن المنظمة قد لا تمتلك المرونة في تحديدها لأسعارها، حيث لا بد لها أن تدرك قوى السوق وتقدير قوى السوق القريبة منها، والمبيعات المتعلقة بمخرجاتها، كما لا بد للبائعين أن يدركوا مرونة الأسعار، فمثلا كم طلــب ســوف

---

[1] Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Advanced Management Accounting, 3rd. ed. Prentice Hall, 1998, pp.
151-163.

يسقط نتيجة رفع الأسعار، أما في حالة المنتجات المربحة، فهل يغطي رفع الأسعار الانخفاض المحتمل في الجودة، وفي الخدمات غير المربحة هل سيسمح رفع الأسعار للمنظمة من تحقيق أرباح تدريجيـــة على خدماتها المنتجة، إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود بالأساس المناسب لتحديد محركات التكلفة التي كانت مسئولة عن التكلفة المرتفعة والتكلفة الإضافية التي حدثت في عملية تقديم الخدمة[1].

2. التحول لمنتجات بديلة، عندما لا تتوفر بدائل التسعير فأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يقدم للمؤسسة آلية لخفض التكاليف، وإصلاح وإعادة تصميم الإجراءات غير الفاعلة وغير الكافيـــة والتـــي يمكن أن تحقق نتائج تطوير العمليات، إن نظام التكاليف المبني علـــى الأنشـــطة يـــزود بالمعلومـــات المطلوبة لتشخيص تكلفة الموارد المرتفعة، والاستخدام المفرط للموارد، والأداء الضعيف.

ويطرح نظام التكاليف المبني على الأنشطة الأسئلة التالية[2] :

1. ما هي تكلفة مورد معين؟
2. ما هي الوظيفة التي يلعبها المورد في إجراءات الإنتاج؟
3. ما هي كمية الموارد التي تتطلبها الوظيفة (النشاط)؟
4. هل الوظيفة (النشاط) مؤداة بشكل حسن؟

إن هذه الأسئلة تلفت انتباه المديرين إلى المواقع التي من الممكن أن تكون غير فاعلة أو غير كافيـــة، فمثلا هل يوجد هنالك أداء ضعيف، أخطاء، طاقة غير مستغلة، أو انقسام في إجراءات الإنتاج؟ إن نظـــام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المديرين في تشخيص مساحة الاهتمام وهنا يتوجب عليهم اكتشـــاف الأسباب وتطوير التطبيق.

---

[1] Thomas K. Ross, J, op. cit. P19.
[2] Thomas K. Ross, J, op. cit. P19.

وفي كثير من الحالات التي يتم فيها فرض تكلفة مرتفعة على المنتجين لإنتـــاج منـــتج بخصـــائص معينة، فإننا نجد المستهلكين غير مهتمين بهذه الخصائص التي تكلف كثيرا ولا تضيف قيمـــة للمنـــتج إلا قليلا، فمثلا إذا طلب مستهلك كمية قليلة من أقلام بلون مختلف عن النمط القياسي الذي ينتجه مصنع مـــا، فان عرض الأقلام القياسية على هذا العميل بأسعار مناسبة لتحفيزه بالتحول عن طلبه ســـتلاقي النجـــاح حتما[1] .

3. إدارة الطلب والجودة، يقدم نظام التكاليف المبني على الأنشطة القاعدة اللازمة لتقييم مسائل الجـــودة، فهو نظام يركز على الموارد، تكلفة الموارد، الأنشطة المؤذاة، والمخرجات المحققة تقدم منهجا مفهوما ومنتظما لمسار تكلفة الجودة، إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يستطيع تحديد الاختلافـــات فـــي تكلفة المنتجات المتعددة، كما يستطيع هذا النظام تقديم أساس حول فيما إذا كـــان يتوجـــب زيـــادة أو تخفيض خدمة معينة، إضافة إلى توجيه القرارات المتعلقة بكيفية إنتاج الخدمة[2] .

تستطيع المنظمة استخدام المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني علـــى الأنشـــطة لتحفيـــز الجهود نحو إدارة طلبات المستهلكين، والتشجيع على استخدام المنتجات ذات العائد المرتفع، وعدم تشجيع ذلك الاستخدام في حالة العائد المنخفض، أو الخدمة التي تفقد النقود، وهكذا فإنه يمكن تحديـــد الأســـواق المستهدفة لغايات الترويج للمنتجات ذات الهامش الربحي المرتفع، وعليه ومرة أخـــرى نجـــد أن نظـــام التكاليف المبني على الأنشطة يوفر المعلومات الضرورية التي يمكن من خلالها التمييز ما بين الخـــدمات المربحة من غير المربحة، وهكذا تستطيع المنظمة من الإبقاء والموازنة بشكل ملائم للخدمات التي تكون واثقة من أنها سوف تنجح.

---

[1]Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan op. cit, pp. 151-163.
[2]Thomas K. Ross, J, op. cit. P19

4. تحسين عملية تصميم المنتجات والخدمات، إن الكثير من المنتجات يـنخفض ثمنهـا بسـبب رداءة تصميمها، وان أفضل فرصة لتقليل تكلفة المنتج هي من خلال التصميم الممتاز الذي يحدث عنـدما يتم وضع التصميم أولا، ثم تجري دراسته، حيث تظهر خصائصه من خلال تحليل التكاليف المبنية على الأنشطة له، وعندما يتم التعرف على الأجزاء المعقدة أو مرتفعة التكاليف من هـذا التصـميم والتي لا تضيف قيمة إلى فاعلية المنتج أو قدرته إلا القليل، عندها يجري العمل علـى تعـديلها أو إلغائها، وإذا ما تمت عمليات إعادة التصميم بنجاح في الشركة فإنها لن تقوم بإعـادة التسـعير أو التحول إلى منتجات جديدة.
5. تأدية الأنشطة بطريقة أكثر فاعلية، يرافق فاتورة المواد ما يسمى بفاتورة الأنشـطة، وهـي التـي توضح الكيفية التي ستجعل من مكونات فاتورة المواد منتجا نهائيا، إن النظر بفاتورة الأنشطة نظرة فاحصة تحفز الشركة لتخفيض تكلفة عمليات طلب المواد الخام، أو معالجة أوامر الإنتاج، أو تجهيز الآلات أو معالجة طلبات الشراء أو نظام الفواتير أو غير ذلك.
6. الاستثمار في التكنولوجية، إن الاستثمار في التكنولوجية يؤدي في كثير من الحالات إلى تغيير كبير في تكاليف الأنشطة المؤداة على مستوى الدفعة، أو الأنشطة المؤداة على مستوى المنتج، إن تكاليف هذه الأنشطة لا يمكن قياسها إلا إذا أدامت الشركة نظاما للتكاليف المبنية على الأنشطة.
7. التخلص من المنتجات، تم الحديث عن مدى واسع من الإجراءات التي يمكن للشـركة القيـام بهـا لتحويل المنتج من وضع الخسارة إلى الربح، وهذه تمثلت في إعادة التسـعير، المنتجـات البديلـة، تطوير العمليات، والاستثمار في التكنولوجية، ولكن إذا لم ينتج عن ذلك كله منتجا رابحا فلا بد من التخلص من هذا المنتج.

إن التطوير الفعال للإستراتيجية يتطلب إجراء عملية ربط لكل من التسعير، وتخفيض التكلفة، وضبط الإجراءات والجودة، وإدارة خطوط الإنتاج، وإدارة المستهلك. بنظـــرة بعيـــدة فـــأن المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا بد وان تستخدم فـــي الموازنـــة وإجراءات التخطيط، إن الموازنة والتخطيط الفاعلين يتطلبا من المنظمة فهم قدراتها ونقـــاط ضعفها كي تنظم رؤيتها وقدراتها، فهل تدير المنظمة طاقتها بفاعلية، كم يوجد طاقـــة زائـــدة (تكلفة) لديها، كم هي المدة قبل أن يتم استخدام الطاقة، هل يساوي مثـــل هـــذا النـــوع مـــن المعلومات تكلفة الجهود المطلوبة لإنتاجها. إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتطلب من المنشأة أن تفهم تكاليف التنظيم فيها، الإجراءات، والمخرجات لتحقيق قدرتها على تحديد فيما إذا كانت الموارد وتطبيقاتها تضيف قيمة إلى المخرج المنتج[1] .

إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة عبارة عن انضباط الذي ينظر إلى إدارة التكلفة على أنهـــا الطريق لتحسين القيمة المستلمة من قبل المستهلك والربح المحقق من تقديم هذه القيمة.

ويمكن أيضا تحديد استخدامات نظام الإدارة المبني على الأنشطة التكتيكية والإســـتراتيجية علـــى النحـــو الأتي[2] :

- تحديد القيمة المضافة من قبل الأنشطة، وقطاعات الأعمال، فمن خلال الفهم الشامل للتكلفة والديناميكية المرتبطة بها يمكن تركيز الانتباه على المخرجات المستهدفة.
- تحديد الفرص المتعلقة بالاستخدام الأكثر فاعلية لقنوات التسليم وذلك لتحسين مستوى المخرجات.
- تحديد حجم تكلفة خدمة المستهلك من خلال أنماط التوزيع.

---

[1]Thomas K. Ross, J, op. cit. P19.

[2] Steve Robertson, Geoff Applebee, Richard Bernasconi, Nathan Forshaw, Gary McKay, op.cit. P11..

- التفريق بين الأنشطة المزودة لمستهلكين متفاوتين، أو قطاعات معينة من المستهلكين.
- التزويد بمعلومات عن فاعلية الاستفادة من موارد المنظمة.
- التعرف على مصاريف التشغيل المتزايدة لدعم النمو.
- التعرف على فرص إدارة التكلفة.
- تزويد المعلومات التي من شأنها تطوير كفاءة الإجراءات.
- التزويد بأساس متين وقوي لدعم إجراءات التخطيط.

كما تسمح الإدارة المبنية على الأنشطة كأداة إستراتيجية للمديرين بتحقيق الأتي[1] :

- تحديد قيمة الخدمات والمنتجات.
- وضع لغة عامة حول أل benchmarking.
- النظر إلى أنشطتهم بنظرة إجرائية.
- اختيار التحركات بموجب معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

كما يساعد نظام الإدارة المبني على الأنشطة في تطوير القدرات لتوصيل قيمة للمستهلكين وبشكل مربح، والذي يعتمد على إدارة الأنشطة بشكل أفضل لإنجاز هذه التحسينات[2] .

وتساعد أيضا البيانات الناتجة عن هذا النظام في[3] :

- تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة أكبر.
- تحديد وفهم مسببات التكاليف غير المباشرة.
- توضيح محركات التكلفة.

---

[1] Kaplan and Norton

[2] Turney, Peter R. R. Common Cents, op.cit. P.161.

[3] Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James, op. cit. P.3

وتهتم الإدارة المبنية على الأنشطة بالعلاقة ما بين الأنشطة المفردة والتي تتصل يبعضها فـــي إجــراءات العمل، وتوفير البيانات حول الكيفية والسبب اللذان يؤديان إلى التكلفة.

"إن الإدارة المبنية على الأنشطة لا تساعد فقط على التوفير، ولكنها تساعد أيضا فـــي (تنظيــف الطرق المغطاة بالثلج بكفاءة)، إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة يقوم بتزويد معلومات مالية دقيقة من خلال تحديد أنشطة محددة، ويقوم بعد ذلك بتحديد التكلفة لكل نشاط معطيا صورة حقيقية لتكلفة ما ســيتم تقديمه لخدمة معينة"[1] .

وتهدف الإدارة المبنية على الأنشطة مباشرة إلى تحقيق غايتين وكلاهما ينطبق على أي منظمـــة، الغاية الأولى تتمثل في تحسين القيمة المتحصل عليها من قبل المستهلكين، أما الغاية الأخرى فهي تحسين الربحية من خلال رفع هذه القيمة، وهذه الغايات يمكن تحقيقها من خلال إدارة الأنشطة[2] .

إن مرحلة الإدارة المبنية على الأنشطة تبدأ بمشروع تطبيق نظام الإدارة المبنية علـــى الأنشـــطة، والذي يتألف من أربع خطوات رئيسية والتي تتضمن مرحلتا بناء نموذج نظام التكـــاليف المبنـــي علـــى الأنشطة[3]:

1. تحديد المشروع والبدء بالتنفيذ.
2. تكليف الأنشطة (المرحلة الأولى).
3. تكليف أهداف التكلفة (المرحلة الثانية).
4. التقرير.

---

[1] Hadley, Bruce, ABM UNCOVERS SAVINGS IN THE DETAILS American City & County, Nov97, Vol. 112, Issue 12, P1.

[2] Common Cents, op. cit. P.140.

3Steve Robertson, Geoff Applebee, Richard Bernasconi, Nathan Forshaw, Gary McKay, op.cit,. P, 27.

ولا بد من التركيز هنا على أن رغبة المستخدمين لتبني نظام معلومات معين يبنى في النهاية على أساس التحليل الاقتصادي للمنفعة والتكلفة المرتبطة بهذه التحسينات[1] .

نظام الإدارة المبني على الأنشطة ومحاسبة المسؤولية

إن أدبيات تطبيق نظام الإدارة المبني على الأنشطة تشير إلى المرحلة الأولى التي تتحدد من خلالها تكلفة الأنشطة (تكلفة الإجراءات)، والمرحلة الثانية التي يتم بها استخدام المحركات لتحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات (تكلفة المنتج)، وفي قطاع الخدمات يمكن أن ينظر إلى نظام الإدارة المبني على الأنشطة على انه تكلفة إجراءات متسلسل.

عندما يتم ربط نظام التكاليف المبني على الأنشطة بمحاسبة المسؤولية، فإن كل نشاط متعاقب (يشتري) الأنشطة التي يحتاجها، ويبيع نشاطه الذاتي إلى أنشطة أخرى، وبالنتيجة وبناء على علاقة السبب والتأثير، فأن موازنات المسؤولية يجب أن تطور كناتج من تحليل قيمة الإجراءات ونظام التكاليف المبني على الأنشطة، كما يجب تطوير آلية تتم من خلالها عملية التحميل وبشكلها الحقيقي، بهذا الأسلوب فأن المستهلك يقبل المسؤولية للخدمات المستهلكة بدلا من اعتبارها تخصيص غير خاضع للرقابة.

إن الطريقة الفاعلة في محاسبة المسؤولية تكمن في عملية تأسيس كمية الخدمات المطلوبة، ووحدة التحميل أثناء إجراءات الموازنة، والإبقاء على مسؤولية المزود الداخلي فيما يتعلق بتكلفة إنتاج الخدمة ومسؤولية المستهلك الداخلي حول الكمية المستهلكة[2] .

---

[1]:Burton, F. Greg, Leitch, Robert A., Tuttle, Brad M., Title: A Users Willingness To Adopt A New Information System: The Influence Of The Decision-Making Improvements And Performance-Monitoring Dimensions Of The System, Journal of Information Systems, Fall 2001, Vol. 15, Issue 2, p3.

[2] Russell j, op. cit P4.

إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة يظهر وكأنه الأداة الوحيدة القادرة حاليا على نقل المعلومـــات لمنظمات القطاع الخدمي التي تحقق الوظائف ألتاليه:

1. تحديد الإجراءات والأنشطة الرئيسية.
2. تحديد تكلفة النشاط وأداء النشاط.
3. تحديد المخرجات ومقياس المخرجات.
4. تحميل تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة المختلفة.
5. تقييم كفاءة وفاعلية الأنشطة.

إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة يصبح أكثر ملائمة في المنظمات المعقدة والتي تحتوي علـــى تنوع كبير، وتكاليف إضافية مرتفعة، وتعمل في بيئة تنافسية شديدة، إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة يستطيع أن يؤسس قواعد التخطيط الاستراتيجي، خصوصا في تزويده للمعلومات عــن مــزيج الإنتــاج وقرارات التسعير[1].

---

[1] KAPLAN AND NORTON op. cit P.6

المبحث الثاني

الموازنات التقديرية

_المفهوم

إن نجاح أي منظمة سواء كانت صناعية أم خدمية أم تجارية يقاس إلى حد كبير بما تحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف الإنتاج، وعملية التحكم في المصروفات وتكاليف الإنتاج ومراقبتهما أمر ليس بالهين خاصة في المنظمات الكبيرة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إتباع الوسائل العلمية للرقابة والتي من ضمنها الموازنات التقديرية.

إن عملية صياغة الأهداف في شكل خطة قابلة للتنفيذ في فترة زمنية معينة لتحقيق أهداف مرغوبة، هي ما يعبر عنه في الأدب المحاسبي بالموازنة التقديرية، والتي عرفها البعض بأنها، أداة علمية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي لعمليات المشروع لفترة مستقبلية سواء كان هذا المشروع صناعيا أم تجاريا أم خدميا أم غيره[1] .

كما عرفت على أنها الأجراء الذي يحدد مستوى التخطيط لأكثر التكاليف المتغيرة[2] .

وتعرف الموازنة التقديرية الشاملة بأنها خطة مسبقة معبر عنها بالأرقام المالية لنشاطات المنشأة المستقبلية تبين كيفية قيام المنشأة بواجباتها المختلفة وإنجاز التطلعات التي تسعى إليها[3] .

---

[1] حجازي، محمد عباس، نحو مبادىء علمية للموازنات التقديرية، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، 1972، ص. 87.

[2] Atkinson, Anthony A. and Banker, Rajiv D. and Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark, op. cit., P. 438.

[3] السعايدة، منصور، المحاسبة الإدارية – مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط واتخاذ القرارات الرقابة وتقييم الأداء، مؤسسة رام للتكنلوجيا والكمبيوتر، الكرك، الأردن 1993، ص. 232.

ويعرف هورنجرين الموازنة الرئيسة بأنها تعبير كمي لخطة عمل، ووسيلة للتنسيق والتطبيق تتلخص بموجبها أهداف الأقسام المختلفة بخصوص المبيعات والإنتاج والتوزيع والتمويل[1] .

وقد عرفت الموازنة التشغيلية بأنها، الوثيقة التي تتنبأ بالإيرادات والمصاريف خلال الفترة التشغيلية القادمة، وتتضمن التنبؤات الشهرية للمبيعات، والإنتاج، ومصاريف التشغيل[2] .

وحيث أن الموازنة التقديرية تعبر عن خطة مستقبلية لتحقيق أهداف المنظمة، فإن الخطة الجيدة تؤدي بالضرورة إلى نتائج جيدة، ولكي تحصل المنظمة على خطة جيدة لا بد من توفر عاملين:

1. وجود نظام محاسبي سليم (مالي وتكاليفي)، حيث أن استخدام الموازنات التقديرية يحتاج إلى الكثير من البيانات التاريخية من داخل المنظمة نفسها.
2. إتباع أسلوب علمي مدروس والاستعانة بذوي الخبرة في مجال التنبؤ بالمستقبل، ذلك أن الموازنات التقديرية تعبر عن خطة مستقبلية.

ويكشف أسلوب الموازنات التقديرية للإدارة مدى قدرتها على التخطيط والرقابة، وذلك من خلال ما تسفر عنه نتائج التنفيذ الفعلي، كما أن أسلوب الموازنات التقديرية يساعد الإدارة على القيام بوظائفها الرئيسة المتعلقة في الأتي:

1. التخطيط والتجديد
2. التنظيم
3. تدريب وتطوير العاملين
4. التوجيه
5. الرقابة

---
[1] Charles T. Horngren, Cost Accounting Managerial Emphasis, 5th Edition, Prentice Hall, 1982, P. 130..
[2]Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op. cit, P.441.

أهمية الموازنات التقديرية

تلعب الموازنات دورا متوازيا في التخطيط والرقابة ضمن وحدات العمل، ودورا مركزيا في تصميم وتشغيل نظام المحاسبة الإدارية، و يظهر الشكل أدناه الدور المركزي الذي تلعبه الموازنات التقديرية والعلاقة بين التخطيط والرقابة، كما يلاحظ التمايز الذي يربط الخطوات لكل وظيفة، فهي ثلاث للتخطيط واثنتان للرقابة.

وتعكس الموازنات التقديرية في المنظمات وبتعبيرات كمية كيفية تخصيص الموارد المالية لكل جزء في المنظمة على ضوء الأنشطة المخططة، والأهداف القصيرة الجارية، فمثلا قد يرغب مدير مصرف معين زيادة الحصة السوقية المحلية، التي قد تتطلب إنفاق اكبر في الموازنة عما هو عليه في الماضي وذلك لزيادة الإعلان المحلي، تطبيق برنامج تدريبي للعاملين لتحسين خدمة المستهلك[1] .

وتزود الموازنة أيضا بطريقة لتوصيل الأهداف قصيرة الأجل لأعضائها، كما أن أنشطة الموازنة لوحدات المنظمة قادرة أن تعكس فهم مديري الوحدات لأهداف المنظمة، كما تمنح الفرصة للمخططين في المنظمة لتصحيح عدم الفهم المتعلق بهذه ألأهداف.

كما تسهم الموازنات في تنسيق بعض أنشطة المنظمة، فمثلا تعكس الموازنات تأثير مستوى المبيعات على المشتريات، الإنتاج، وأنشطة الإدارة، وعلى عدد العاملين المطلوب توظيفهم لخدمة المستهلكين[2] .

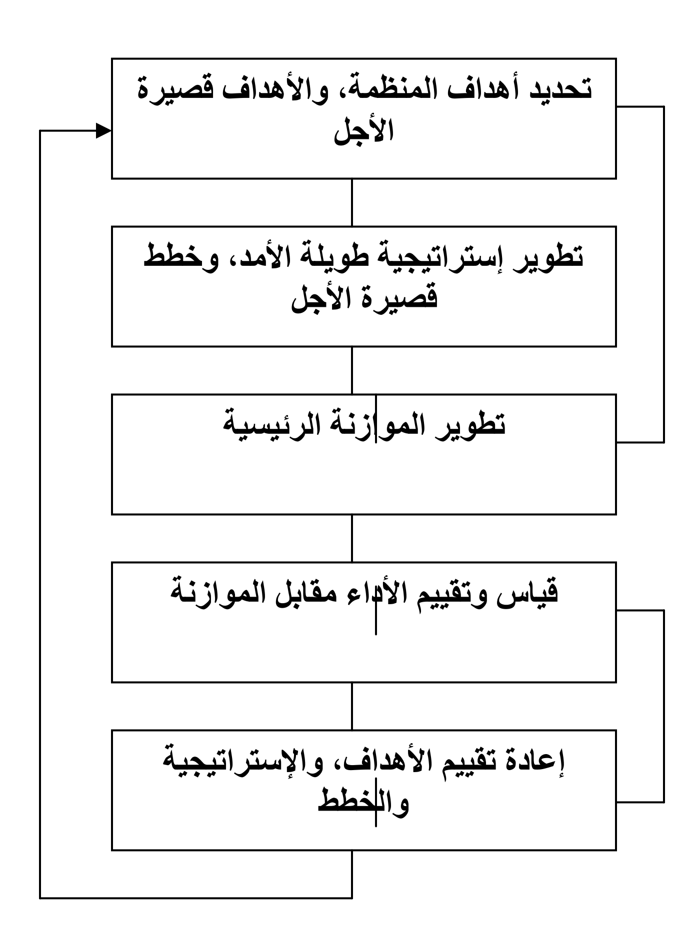
---

[1] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op.cit. P.439
[2] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, ibid, P439

ويوضح الشكل رقم(2-2) خطوات تطوير الموازنة والتي تبدأ بتطوير إستراتيجية المنظمة طويلة الأمد، ومن ثم عملية قياس وتقييم الأداء مقابل الموازنة، ومن ثم إعادة تقيـيم الإسـتراتيجية والأهـداف قصيرة الأجل.

الشكل رقم (2-2)

خطوات تطوير الموازنة



إذا وضعنا في الاعتبار العلاقات الداخلية عبر المنظمة، فأن استخدام الموازنة يمكن من توقع المشاكل المحتملة، ويمكن أن تقدم كأداة للمساعدة في تقديم الحلول لهذه المشكلات.

وتعد الموازنات لفترات زمنية محددة لكي تسمح للمديرين القيام بعمليات المقارنة للنتائج الحقيقية للفترة مع المنتجات المخططة، وإن الفروقات بين النتائج الفعلية وخطة الموازنة هي ما يعبر عنها بالانحرافات، حيث ترسل هذه الانحرافات إشارات عن عدم تماشي العمليات مع ما هو مخطط وهي جزء من نظام كبير للسيطرة والرقابة على النتائج[1] .

وتتضمن الموازنات التقديرية عمليات تنبؤ لثلاث أنواع من الموارد عبر فترات زمنية متفاوتة:

- الموارد المتغيرة التي تخلق التكاليف المتغيرة أو المرنة، وهذه يمكن أن تكتسب أو تستنفذ بفترة قصيرة.
- موارد الطاقة متوسطة المدى التي تخلق التكاليف ذات العلاقة بالطاقة.
- موارد الطاقة طويلة الأمد، وهي تخلق التكاليف ذات العلاقة بالطاقة.

أنواع الموازنات التقديرية[2]:

تقسم الموازنة الرئيسية إلى موازنة التشغيل، التي تلخص الأنشطة كالمبيعات والمشتريات والإنتاج، والموازنة المالية، كالميزانية العمومية، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية وهي تحدد النتائج المالية المتوقعة للأنشطة الملخصة في الموازنة التشغيلية.

[1] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op cit, P440..
[2] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op. cit, P. 441.

الموازنة المالية: وهي الموازنات التي تحدد النتائج المالية المتوقعة للأنشطة الملخصة في الموازنات التشغيلية.

الموازنات الرأسمالية: حيث يقوم المخططون بتجهيز الميزانية العمومية وقائمة الدخل للمشروع وذلك لتقييم النتائج المالية للقرارات المقترحة، إن التحليل المالي يستخدم قائمة التدفقات النقدية في مجالين:

1. لتخطيط توقيت تولد النقدية الفائضة بحيث يمكن توظيفه في استثمارات قصيرة لأجل.
2. لتنظيم كيفية مواجهة أي نقص في النقدية.

وهي تمثل الوثيقة التي تخول الأنفاق على الموارد التي تستخدم لسنوات عديدة، كالمعدات مثلا.

موازنة التشغيل، الوثيقة التي تتنبأ بالإيرادات والمصاريف خلال الفترة التشغيلية القادمة، وتتضمن التنبؤات الشهرية للمبيعات، الإنتاج، ومصاريف التشغيل.

وتتألف الموازنات التشغيلية من ست خطط تشغيلية فرعيه هي[1]:

1. خطة المبيعات، وتحدد مستوى التخطيط للمبيعات لكل منتج.
2. خطة الأنفاق الرأسمالي، التي تحدد الاستثمارات الرأسمالية طويلة الأمد، كالمباني، والمعدات التي يجب إتمامها لتحقيق أهداف النشاط.
3. خطة الإنتاج، جدولة جميع المنتجات المطلوبة.
4. خطة مشتريات المواد، جدولة جميع أنشطة المشتريات المطلوبة.
5. خطة استقدام وتدريب العمالة، التي تحدد عدد العاملين المطلوب توظيفهم أو تسريحهم لتحقيق أهداف الأنشطة.
6. خطة الإدارة وخيار الأنفاق، وتتضمن، الإدارة الموظفون، والتطوير، والإعلان.

[1]Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op cit, P 443-449.

إجراءات إعداد الموازنة[1]:

التنبؤ بالطلب

تتأثر إجراءات إعداد الموازنة بشكل قوي بعملية التنبؤ بالطلب، مثل تقدير طلبات البيع والأسعار المحددة للبيع، وتقوم المنظمات بتحقيق عملية التنبؤ هذه بعدة طرق، فالبعض يستخدم طريقة استطلاع السوق، وهي إما أن تكون من خلال التوقعات الخارجية، أو فريق المبيعات لديها، والبعض الأخر يستخدم نماذج إحصائية للتنبؤ بالطلب، ومنظمات أخرى تفترض ببساطة بان الطلب إما أن ينمو أو ينقص باستخدام بعض معدلات التقدير التي تستند إلى مستويات الطلب.

خطة الإنتاجية

يقوم المخططون بمقابلة خطة المبيعات المتكاملة مع السياسة التخزينية للمنظمة ومستوى الطاقة، لتحديد خطة الإنتاجية، والخطة هنا تحدد الإنتاج المستهدف خلال كل فترة جزئية من فترة الموازنة السنوية، والتي قد تكون يوما، أسبوعا، أو شهرا.

الخطة التجميعية

من خلال إجراءات تخطيط الإنتاج، فإن المخططين الذين غالبا ما يستخدمون أدوات تخطيط مستندة إلى الحاسوب، يقومون بمقارنة خطة الإنتاجية ضمنيا وخطة المبيعات والمخزون مع كمية الطاقة الإنتاجية المتاحة، وهذه المقارنة تقيم آلية خطة الإنتاج المقترحة، وهذه ما يسميها المخططون الخطة التجميعية.

[1]Atkinson, Banker, Kaplan, Young, Ibid, P.449.-452

تطوير خطة الأنفاق

في الوقت الذي قام به المخططون بتحديد آلية خطة الإنتاج، فـإنهم يسـتطيعون عمـل اختبـار للالتزامات من الموارد، فمجموعة المشتريات تقوم بتحضير خطة مشتريات المواد للحصول على المـواد الخام والتجهيزات التي تتطلبها خطة الإنتاج، إن خطة مشتريات المواد تساق من خلال خطـط الإنتـاج للمنظمة والمجهزين، وهذه الخطط تشعر المجهزين بكمية المواد التي يتوجب عليهم تزويـدها وتوقيـت توصيلها، ولكون خطط المبيعات والإنتاج قد تتغير خلال العام، فانـه لا بـد أن يكـون لـدى المنظمـة والمجهزين القابلية السريعة لتعديل خططهم اعتمادا على المعلومات الواردة خلال الفترة التشغيلية. وتقوم مجموعة الإنتاج بالتحضير لخطة الاحتياجات من العمالة وخطة التدريب.

اختيار مستويات الطاقة

هنالك ثلاث أنواع من الموارد التي تحدد الطاقة الإنتاجية[1] :

- الموارد المرنة التي يمكن للمنظمة أن تحصل عليها في الفترة القصيرة، ففي حالة عدم توصيل هذه الموارد من قبل المجهزين أو توصيل منتجات غير مقبولة، فان هذا من شأنه أن يعرقـل العمليـة الإنتاجية.
- موارد الطاقة التي يجب أن تكتسبها المنظمة في فترة متوسطة المدى.
- موارد الطاقة التي يجب أن تكتسبها المنظمة في فترة طويلة المدى.

إن المنظمات الخدمية والمنظمات غير الهادفة للربح كما في المنظمات الصناعية، حيث تسـاعد الموازنات المنظمات غير الصناعية في تأدية وظائف التخطيط، وذلـك مـن خـلال تنسـيق وتشـكيل

---

[1] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op. cit, P.452.

المسؤوليات والعلاقات وتوصيل الخطط المتوقعة، والجدول (3-1)[1] يلخص الرؤى الرئيسية لإجــراءات الموازنة في المصانع والموارد الطبيعية والخدمية والمنظمات غير الهادفة للربح.

ففي قطاع الخدمات فأن النظرة الرئيسة تنصب على موازنة الطلب، وقدرة المنظمة على تزويـد الخدمات التي تتحدد عند مستوى وخليط المهارات الموجودة في المنظمة، وبالرغم من أن قطاع الخدمات يستخدم كثيرا المكائن في توصيله المنتجات للمستهلكين، إلا أن أكثر عملياته تتضمن عنصر العمل، مــن هنا فأن العمل لا بد أن يتم بالسرعة المفترضة من قبل الأشخاص العاملون، وهكــذا فــان الأشــخاص (العمل) بدلا من المكائن هي التي تمثل عادة قيود الطاقة في قطاع الخدمات، وان المسألة الأساســية فــي التخطيط في قطاع الخدمات يتمثل بالاهتمام بالوقت المطلوب لوضع أشخاص جدد من ذوي المهارة فــي حالة ارتفاع المبيعات، ويكون التخطيط حرجا بعض الشيء في المنظمات التي تحتوي على مهارات عالية مثل أعمال الاستشارة، وذلك كون طاقة الأشخاص مكلفة، كذلك فان الخدمات لا يمكن تخزينهــا عنــدما يهبط الطلب إلى دون الطاقة[2] .

---

[1] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, Ibid, P.452.

[2] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op. cit, P.468-470..

الجدول رقم (1-2)

الرؤى الرئيسية لإجراءات الموازنة

نوع المنظمة	التركيز الرئيس في إجراءات الموازنة
صناعية	أنشطة المبيعات والتصنيع
الموارد الطبيعية	المبيعات، وتوفر الموارد، والاستهلاك
الخدمات	أنشطة المبيعات ومتطلبات العمالة
غير هادفة للربح	تنمية الواردات ورقابة المصاريف

والأتي بعض الفوائد الرئيسية التي تأمل الإدارة تحقيقها من خلال تطبيقها لمفهوم الموازنات التقديرية[1] :

1. إشراك المستخدمين في التخطيط لمستقبل المنشأة من اجل الاستفادة من خبراتهم العملية ورفع الروح المعنوية لديهم وجعلهم يشعرون بالأهمية والمسؤولية.
2. إلزام المنشأة بتقدير احتياجاتها المختلفة للفترات المستقبلية وأخذ الوقت الكافي للإعداد لهذه الحاجات، سواء من حيث تأمين الطاقة الإنتاجية الملائمة ومصادر المواد الأولية، أو من حيث التمويل الكافي وما شابه ذلك.
3. تمكين المنشأة من التنسيق بين مختلف الأنشطة والأقسام المكملة لبعضها البعض واكتشاف نقاط الضعف أو الخلل في وسائل الأتصال بين إدارات هذه الأنشطة.

---

[1] السعايدة، منصور، مصدر سابق، 1993، صز233.

4. تمكين إدارة المنشأة من الرقابة على تنفيذ الأعمال والمهام المطلوبة من كافة الأقسام والمستخدمين، حيث توفر الموازنة التقديرية للإدارة فرصة المقارنة بين الواقع والتقديرات المبينة في تلك الموازنات، وتحديد المسئولين عن التقصير والإخلال.

5. يفيد نظام الموازنات في التعرف على مدى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، وذلك بتخطيط الوحدة لأعمالها لكي تصل إلى أقصى استخدام ممكن للإمكانيات والموارد المتاحة للوحدة[1].

ويمكن أن تكون الموازنة التقديرية شاملة في تغطيتها لأوجه نشاط المنشأة التشغيلية أو المالية، فتشمل مثلا شراء المواد الأولية وتقدير الأجور الصناعية والمصاريف الصناعية غير المباشرة، وتحديد حجم وتكلفة الإنتاج والمبيعات والمخزون المناسب وحجم المصروفات البيعية والإدارية والرأسمالية والتدفقات النقدية الداخلة والخارجة وغيرها، وقد تكون الموازنة التقديرية محددة لنشاط معين أو أكثر من النشاطات سالفة الذكر، كذلك قد تكون مرنة بمعنى أنها ملائمة لعدة أحجام مختلفة من النشاط وقد تكون الموازنة جامدة ومعدة لمستوى واحد من النشاط فقط[2] .

---

[1] Keith, Lyman, Accounting- A Managerial Perspective, Prentice Hall, New jersey, 1985, P. 170..

[2] السعايدة، منصور، مصدر سابق، ص 234

المبحث الثالث

دور الموازنات التقديرية في أداء الوظائف الإدارية في التخطيط والرقابة

تعد بيانات محاسبة التكاليف من أهم مصادر المعلومات التي تساند الإدارة في أداء مهماتها التخطيطية والرقابية، إذ تحقق محاسبة التكاليف دور الرقابة على استخدام الموارد المادية والبشرية وذلك بترشيد عمليات التخطيط عند إعداد الموازنات ووضع معايير استخدام عناصر الإنتاج، وحينما يكون تنفيذ الخطة بعد إقرارها هو من مسؤولية الإدارة نجد أن مسؤولية محاسب التكاليف تنحصر في تحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومن ثم التقرير بشأنها للإدارة لاتخاذ الإجراءات العلاجية الكفيلة بتجنب الانحرافات السالبة ودعم الانحرافات الموجبة[1] .

وتحقيقا للغرض الرقابي يتم تجميع هذه التكاليف دائما عن طريق مركز المسؤولية بغض النظر عن طريقة تحميل التكاليف على الإنتاج[2] .

وتؤدي الإدارة دورا هاما في توجيه الجهود الجماعية على اختلاف مستويات تجميعها، وتتزايد أهمية الإدارة كلما تزايد اعتماد المجتمع على الجهود الجماعية وتداخلت هذه الجهود في علاقاتها وتعقدت في طبيعتها[3] .

ويختلف الكتاب والممارسين في تحديد الأسباب الكاملة التي تؤدي إلى النجاح في الإدارة، ولكنهم يتفقون على أن الإسراف في استخدام الموارد من أهم نتائج غياب الإدارة السليمة، ويعتبر نموذج

---

[1] الخلف، نضال محمد، تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات: دراسة تطبيقية في عينة من المنشآت الصناعية، أطروحة، دكتوراه، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 1997، ص.39

[2] هورنجرين تشارلز، 1986، مصدر سابق، ص.141.

[3] الشرقاوي، علي، إدارة الأعمال- الوظائف والممارسات الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1983، ص.15.

الشخصية إلى جانب المبادئ والنظريات والممارسة الإدارية هي من أكثر العوامل أهميـة للنجـاح فـي الإدارة[1] .

التخطيط والتجديد

وهو من أهم وظائف الإدارة، ويقصد بالتخطيط تلك الإجراءات التي تتم بواسـطة الإدارة العليـا للمشروع لاختيار الأهداف، ووضع برامج للحصول على المواد المختلفة واستخدامها لتحقيق الأهـداف، وتعني أهداف المشروع تلك التي ينبغي أن تسعى الجهود المشتركة إلى تحقيقها، كما يهتم التخطيط بتحديد الكيفية التي يمكن بها تحقيق هذه الأهداف ورسم السياسات والبرامج والإجراءات اللازمة لذلك[2] .

والتخطيط كما يعرفه البعض، هو تصور لما هو مطلوب تحقيقه مستقبلا، وتحديد الوسائل الفعالة لتحقيق هذا التصور[3] .

"كما عرف التخطيط على انه مجموعة النشاطات الإدارية التي تهدف إلى تكييف المنظمـة مـع المستقبل، والى التأكد من أن القرارات المتعلقة بالمدخلات تساعد على تحقيق الأهداف.

وعرف أيضا على انه مجموعة النشاطات الإدارية التي تهدف إلى تكييف المنظمة مع المسـتقبل والى التأكد من أن القرارات المتعلقة بالمدخلات تساعد على تحقيق الأهداف"[4].

ويمكن تقسيم التخطيط إلى عدة أنواع منها على سبيل المثال:

التخطيط الاستراتيجي: وهو الذي يتعلق بالأهداف العامة للمنشأة ويسهل عملية الوصول إلى هـذه الأهداف ضمن الموارد المتاحة.

---

[1] الشرقاوي، علي، نفس المصدر، ص. 24

[2] ..نور، احمد، مصدر سابق، ص. 4.

[3] بعيرة، ابو بكر، مبادئ الإدارة، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، ليبيا، الطبعة الأولى، ص. 77.

[4] بعيرة، ابو بكر، نفس المصدر، ص. 78.

التخطيط الوظيفي: وهو الذي يتعلق مباشرة بالنشاطات الوظيفية للمنشأة مثل، الإنتاج، التمويل، التسويق، وشؤون العاملين...

أما التجديد كجزء من وظيفة التخطيط، فالمقصود به هو متابعة ما يستجد على الساحة من اختراعات حديثة في مجال نشاط المنشأة من: آلات حديثة للإنتاج وأساليب الإنتاج نفسه، وتطوير الإنتاج، وطرق التسويق والإعلان، واستطلاع رغبات المستهلكين وأذواقهم، حتى نوعية التغليف والطباعة يجب أن يشملها التجديد وذلك لأن المستهلك دائما ذواق لكل ما هو جديد.

وترتبط وظيفة التخطيط بالوظائف الأخرى للإدارة فالتخطيط ضروري لتحديد الأهداف والتي تتم على ضوئها عملية الرقابة، والرقابة ضرورية للتخطيط لأن التخطيط يعتمد على نتائج الرقابة في وضع الخطط الجديدة أو تعديل الخطط القائمة[1] .

الرقابة وتقييم الأداء

تعد بيانات محاسبة التكاليف من أهم مصادر المعلومات التي تساند الإدارة في أداء مهماتها التخطيطية والرقابية، إذ تحقق محاسبة التكاليف دور الرقابة على استخدام الموارد المادية والبشرية وذلك بترشيد عمليات التخطيط عند إعداد الموازنات ووضع معايير استخدام عناصر الإنتاج، وحينما يكون تنفيذ الخطة بعد إقرارها هو من مسؤولية الإدارة نجد أن مسؤولية محاسب التكاليف تنحصر في تحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومن ثم إعداد التقارير للإدارة لاتخاذ الإجراءات العلاجية الكفيلة بتجنب الانحرافات السالبة ودعم الانحرافات الموجبة، فتحقيقاً للغرض الرقابي يتم تجميع هذه التكاليف دائماً عن طريق مراكز المسؤولية بغض النظر عن طرق تحميل التكاليف على الإنتاج[2] .

---

[1] الشرقاوي، مصدر سابق، ص.1.00

[2] هورنجرن، تشارلز ت، مصدر سابق، 1986: ص 144.

وقد عرفت الرقابة بأنها عملية قياس وتصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكـد مـن أن أهـداف المنشأة والخطط الموضوعة لبلوغها قد تم تحقيقها[1] .

وعرفت أيضا بأنها عملية التحقق من أن التنفيذ يتم على وفق ما هو مقرر في الخطة وفي حـدود التعليمات والقواعد الموضوعة وبهدف اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها[2] .

ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه خطة التنظيم وجميع إجراءاتها ومساراتها التي تتبعها المنشـأة لتحقيق[3] :

أ- حماية أصولها ضد السرقة والضياع.

ب- للتأكد من الالتزام بسياسات ولوائح المنشأة والقوانين والتنظيمات التي تخضع لها.

ج- تقييم أداء العاملين في جميع أجزاء المنشأة وذلك لدعم كفاية العمليات.

د- ضمان دقة وأمانة بيانات التشغيل والتقارير المحاسبية.

فالرقابة على عناصر التكاليف باتت هدفاً أساسياً من أهداف محاسبة التكـاليف لتحقيـق الكفايـة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج.

على الرغم مما يتطلبه عنصري المواد والأجور من رقابة، إلا أن الخصائص التي تتصف بهـا التكاليف الصناعية غير المباشرة عن بقية عناصر التكاليف من حيث طبيعتها وتعددها واختلاف أمـاكن ومستويات حدوثها، فضلاً عما تحتله من أهمية كبيرة في الصناعات الحديثة يقتضي إحكام الرقابة عليهـا بما يضمن تخفيض تكلفتها.

---

[1] الشرقاوي، مصدر سابق، ص.10.1

[2] عبد العزيز، حسن أمين، أساليب الرقابة الإدارية على نشاط العيادة الخارجية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد 39، تشرين الأول 1983، ص. 242.ذ

[3] العادلي، يوسف عوض، مقدمة في المحاسبة المالية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، الطبعـة الأولـى، 1986، ص. 425.

ومن واقع خصائص التكاليف الصناعية غير المباشرة وما تهدف إليه محاسبة التكاليف من ربـــط هذه التكاليف بجهة مسؤولية للرقابة عليها وتحديد ما تحمل به الوحدات المنتفعة منها بشكل عـــادل، يـــتم تقسيم المصنع إلى مراكز تكلفة يتم بموجبه تجميع عناصر التكاليف التي تخص ذلـــك المركـــز ويكـــون مسئولا مباشراً عن التكاليف الصناعية غير المباشرة من حيث الانحرافات التي تنشـــأ نتيجـــة اخـــتلاف التكاليف الفعلية عن التكاليف التقديرية لها[1] .

ولكي تكون الموازنة أداة فعالة في الرقابة على التنفيذ ومحاسبة المسئولين عن النتائج، فإنه لا بد من وضع الموازنة طبقاً لمراكز المسؤولية لذا فان التخطيط لهذه التكاليف ورقابتها يجب أن يـــتم علـــى مستوى مراكز المسؤولية من ناحية وبالارتباط بمستويات النشاط من ناحية أخرى، وذلك باعتماد أسلوب الموازنات على اعتبار أن الموازنة أداة للتخطيط الجيد فضلا عن أنها توفر إطارا متكاملا لتقويم الأداء[2]، فنلاحظ أن ليستر وماتولتش قد عرفا الموازنة على أنها " خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحـــة للوحـــدة المحاسبية خلال مدة محددة في المستقبل" وقد أوضحا أيضاً بأن التنظيم يجـــب أن يحـــدد بشـــكل قـــاطع الوحدات التي يجب إعداد موازنات لها، أي تحديد وحدة الموازنة **Budget Entity**، فلـــو أن المنشـــأة أخذت بنظام إعداد الموازنات على أساس الأقسام **Departmental Budgets** فيجب أن يوصف نشاط ومهمات **Tasks** كل قسم، وصلاحياته ومسؤولياته[3] .

وتعد الموازنة المرنة **Flexible Budget** تلك التي تغطي مدى معيناً من النشاط **Range of Activity وهي** أفضل من الموازنة الثابتة **Fixed Budget** تلك التي تعد لمستوى وحيد مـــن النشـــاط **Single Level of Activity** ولا سيما في تخطيط التكـــاليف الصـــناعية غيـــر المباشـــرة وتحليـــل انحرافاتها، فالموازنة المرنة تمكّن الإدارة من معرفة أثر اختلاف مستويات النشاط على معدل تحميل هذه

---

[1] السيدية، محمد علي، محاسبة التكاليف: دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، الموصل، العراق، دار الكتب للطباعة والنشـــر والتوزيع، 1987، ص194.

[2] ليستر وماتولتش، مصدر سابق 1988، ص. 349.

[3] هيتجر ليستراي وماتولتش سيرج، مصدر سابق، ص 203.

التكاليف وبالتالي على تكاليف المنتج، إذ تسعى إلى تزويد الإدارة بأية معلومات إضافية فيما لو أشـــارت بيانات التنفيذ الفعلي إلى أن هناك مستوى نشاط آخر غير المتوقع سوف يحدث، ولكنها لا تغنـــي الإدارة عن الموازنة المعدة على أساس مستوى النشاط المتوقع وبالتالي فإن الموازنة المرنة تمثل ضرورة إدارية للمنشآت التي يتسم نشاطها بالتذبذب المستمر [1] .

وهنالك نوعان من الرقابة:

الرقابة الإدارية: تزود بمعلومات عن أداء المديرين ووحدات العمل.

الرقابة الإستراتيجية: تزود بمعلومات عن الأداء التنافسي طويل الأمد، على مستوى جميع وحدات العمل، وظروف السوق، وتفضيلات المستهلك، والإبداع التقني، وتوقعات المستهلك[2].

وبالرغم إلى ما يشار إليه في الأدبيات المحاسبية من أهمية التفرقـــة أو الفصـــل بـــين التكـــاليف الخاضعة للتحكم وغير الخاضعة للتحكم، إلا انه ومن خلال الدراسات التطبيقية حول تخصيص التكـــاليف فان طرائق التخصيص الوصفية التقليدية غير مطبقة ميدانيا، وتمثل التكاليف غير القابلة للتحكم التي ينبغي أن لا يتم توزيعها على مراكز المسؤولية هي واحدة من هذه الوسائل التقليدية، وبـــرغم معرفـــة الأفـــراد الممارسين لهذه الوسائل الوصفية إلا أنهم يبدون اهتماما ضئيلا في تبنيها، فقد أظهرت مسوحات متعلقـــة بتخصيص التكاليف إن عددا كبيرا من المنشآت تقوم بتخصيص التكاليف التي لا يتحكم بها مديرو مراكز المسؤولية، ومنذ تلك المسوحات الاستكشافية ظهر العديد من الدراسات التحليلية التـــي قـــدمت عوامـــل تنظيمية تدعم تخصيص مثل هذه التكاليف، والتي بالإمكان تفسير سياسة الشركة في التخصيص من خلال حجم الصعوبة في مراقبة أداء مراكز المسؤولية ودرجة التوزيع الهرمي للشركة، وحجم وتنوع أقسامها[3] .

---

[1] هيتجر ليستراي وماتولتش سيرج، نفس المصدر، ص 352-351.

[2] Atkinson, Banker, Kaplan, and Young, op.cit.P13.
[3] Ugras, op. cit, 1992

المبحث الرابع

الموازنات المبنية على الأنشطة

تلجأ إدارة المنشأة الاقتصادية إلى وسائل مختلفة من اجل ضبط مسيرتها الإنتاجية وتحقيق الربحية والتوسع في الأعمال المنشودة، ومن بين وسائل ضبط الإنتاجية وتعظيم الربحية أسلوب الموازنات التقديرية لمختلف نشاطات المنشأة.

والموازنات المبنية على ألأنشطه، هي طريقة في الموازنة التي تعتمد على معطيات التكاليف المبنية على الأنشطة، وهذا النوع من الموازنات يستخدم المعرفة حول العلاقة ما بين وحدات الإنتاج والأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات لتطوير تقديرات مفصلة لمتطلبات الأنشطة على ضوء خطة الإنتاج المقترحة[1] .

إن قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في التأثير على التكاليف من خلال التعديلات المقترحة على الأنشطة يمكن أن يمتد إلى التخطيط، فلماذا لا يتم إعداد الموازنة بالاعتماد على بيانات نظام التكاليف المبني على الأنشطة؟

إن الموازنة المبنية على الأنشطة تبدأ بأهداف التكلفة وتعمل من خلال الطرق التالية[2]:

1. التقديرات لمستوى المبيعات والإنتاج وخليط المستهلكين للفترة القادمة التي تخلق الطلب المحتمل للأنشطة.
2. تقيس محركات الأنشطة استهلاك الأنشطة من قبل أهداف التكلفة.
3. إن حجم محركات الأنشطة يحدد مستوى العمل في الأنشطة ذات العلاقة.

---

[1] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, op. cit, P.472-473.
[2] Turney, Peter R. R.Common Cents, op. cit P.171.

4. إن محركات التكلفة في كل نشاط تحدد الجهد المطلوب لمقابلة الطلب المقدر.

5. إن مستوى الجهد في كل نشاط يحدد الموارد المطلوبة.

كما أن تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة يسهل من تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط والخطوات الأربع الرئيسية للموازنة على أساس النشاط هي[1] :

- تحديد التكاليف المخططة لأداء وحدة النشاط في مجال كل نشاط.
- تحديد الطلب لكل نشاط على أساس ما تم تخطيطه والموارد في الموازنة.
- احتساب التكاليف لأداء كل نشاط.
- توضيح تكاليف الموازنة لأداء الأنشطة المختلفة (عوضا عن موازنة تكاليف الوظائف).

وهنالك منفعتان رئيسيتان للموازنة المبنية على الأنشطة هما، أولا: تحديد الحالات عندما تتطلب خطة الإنتاج طاقة جديدة. ثانيا: تزود بطريقة أكثر دقة لتنظيم التكاليف في المستقبل[2] .

وقد بين سيفتون **Sephton** أن الموازنات المبنية على الأنشطة **(ABB)** هي ليست أساس لاحتساب تكلفة المنتج فقط، بل إنها عملية إدارة التكلفة المتواصلة والرقابة على التكاليف وتشخيص فرص الاستثمار، كما إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يوفر للمحاسب الإداري فرصة حقيقية لتحسين إسهاماته في خدمة الإدارة[3] .

---

[1] Horngren, Charles T., Cost Accounting A Managerial Emphasis, 5th ed, New Jersey, Prentice Hall, 1997, p. 189-190.
[2] Atkinson, Banker, Kaplan, Young, Ibid, P.472-473.
[3] Sephton Marcus and Ward Trevor, "ABC in Retail Financial Services", Management Accounting, April 1990, p.33.

كما بين دينكن وماهر **Maher** و**Denkin** أن المنشآت بإمكانها بعد وضع التقديرات للتكـــاليف لكل نشاط من تتبع ورقابة تكاليفه الفعلية التي تتحقق خلال المدة، كما انه وعلى أساس هـــذه التقـــديرات للتكاليف غير المباشرة وحجم موجهات تكاليف الأنشطة يتم احتساب معدلات التحميل التقديرية لأغـــراض تحديد المنتج خلال السنة[1] .

وعادة ما يتم وضع تقديرات لهذه التكاليف على أساس شخصي أو بتحليل التكاليف التاريخية التي يتم فيها تقدير تكاليف المستقبل بناء على علاقات التكلفة في المدة السابقة، والطرق التـــي تعتمـــد تحليـــل البيانات التاريخية في تقدير التكاليف غير المباشرة والشائعة الاستخدام وهي (طريقة تحليل الحســـابات)، خرائط الانتشار، أعلى وأدنى مستوى النشاط، وطريقة تحليل الانحدار[2] .

استخدام تحليل الأنشطة للمفاضلة بين خيارات المنظمة[3]:

- قد يكون النشاط يضيف قيمة أو يكون ضروريا، لكنه لا يزود بالموارد المناسبة، في هـــذه الحالـــة يتطلب الأمر زيادة الموارد المستهلكة لهذا النشاط.
- النشاط يضيف قيمة ويتم تزويده بالموارد بشكل صحيح.
- النشاط ضروري ولكنه مكلف للغاية، ويكمن الحل هنا بخفض الموارد المستهلكة التي سوف تـــؤدي إلى خفض التكاليف.
- النشاط قد يكون ضروريا أو يضيف قيمة ولكنه يستخدم بكثافـــة، ويكمـــن الحـــل بخفـــض كميـــة الإجراءات.
- النشاط لا يضيف قيمة ويجب إلغائه.

---

[1] Deakin, Edward H. and Maher, Michal W., Cost Accounting, 4th. Ed., Irwin, 1994, p 255.

[2] هورنجرين، مصدر سابق، 1987, ص.56.

[3] Lambert, Don, Whitworth, John "HOW ABC CAN HELP SERVICE ORGANIZATIONS:, CMA Magazine, 12075183, May 96, Vol. 70, Issue 4, P.5.

وهنالك عدة طرق يمكن أن يساهم بها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين عمليات التخطيط والموازنة وعلى جميع المستويات، وهنالك مساهمتان أساسيتان حول ذلك وهما[1]:

1. يعرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة طريقة لمشاهدة تأثير خفض الموازنة على الأنشطة والمهام المؤداة قبل أن يتم هذا الخفض عمليا.
2. إن نوعية المعلومات التي يزود بها نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن أن تساهم في إحداث التحسينات الرئيسية في الموازنة.

إن منهج استخدام محرك واحد للتكلفة عند إعداد الموازنات المرنة يتناسق مع الطريقة التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة، ولا يستطيع هذا المحرك التعبير بدقة عن مدى الارتباط مع النشاط، بحيث قد تكون بعض عناصر التكاليف غير المباشرة ثابتة بالنسبة لمحرك تكلفة معين، في حين قد تكون نفس هذه التكاليف متغيرة بالنسبة لمحركات تكلفة أخرى.

من هنا بدأت عملية إعداد الموازنات المرنة على أساس الأنشطة، بحيث يعتبر ذلك امتدادا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويتطلب استخدام هذه الطريقة معرفة تامة عن مدى العلاقة بين وحدات الإنتاج والأنشطة اللازمة لإنتاج تلك الوحدات بهدف تطوير التقديرات المفصلة لمتطلبات الأنشطة تحت إطار خطة الإنتاج المقترحة، وبشكل عام هنالك عاملان مفيدان لأعداد الموازنات المرنة المبنية على الأنشطة: العامل الأول، تحدد الموازنات المبنية على الأنشطة الوضع عندما تتطلب خطة الإنتاج طاقة

[1]Vann, John M, ACTIVITY BASED COSTING Armed Forces Comptroller, 00042188, Winter 97, Vol. 42, Issue1,P.5.

جديدة. أما العامل الثاني، تقدم الموازنات المرنة المبنية على الأنشطة مقياسا أكثر دقة لسلوك التكاليف من الموازنات المرنة التقليدية [1].

كذلك يستخدم منهج الكلفة المبنية على الأنشطة كأساس للموازنات المرنة بحيث يمكن لهذه الموازنات من المساعدة في التخطيط وتحقيق إدارة أهداف التكلفة، ولا يقتصر دور هذه الموازنات على ذلك فقط بل يقدم درجة تنبؤ أكثر دقة وعلامات دالة للتكاليف الصناعية غير المباشرة[2] .

كذلك تمكن الموازنات المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المبنية على الأنشطة المعنيين من معرفة اثر اختلاف مستويات النشاط على معدل تحميل هذه التكاليف وبالتالي على تكاليف المنتج بشكل عام[3] .

ونظرا لعدم وجود ارتباط مباشر بين التكاليف الصناعية غير المباشرة والمنتجات فان الرقابة عليها لا ترتقي إلى المستوى الذي تكون عليه رقابة المواد المباشرة والأجور المباشرة، ومن هنا فان تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، حيث تستخدم الموازنات المرنة في رقابة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، كذلك تستخدم المعدلات في رقابة هذه التكاليف كمعايير للتكلفة الصناعية غير المباشرة المتغيرة على الرغم من أنها لا تصل في دقتها إلى المعايير المستخدمة في رقابة المواد والأجور المباشرة.

---

[1] Horngren C.T, Sundem, G.I., Stratton, O.W., Introduction to Management Accounting, 11ed. New Jersey, Prentice Hall, Inc. 1999.

[2] Hilton, Ronald W; and Maher Michael W; Selto Frank H, Cost Management, Prentice Hall Companies Inc, U.S.A. 2000, p. 740.

[3] هيتجر، ليستراي، ماتولتش وسيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة احمد حجاج وآخرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر.1986

أما التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة، فان الرقابة عليها لا تختلف بين الموازنات الساكنة والمرنة خاصة في المدى القصير[1] .

تم في هذا الباب تناول موضوع الإدارة المبنية على الأنشطة والتي تستخدم المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قيامها بوظائفها المختلفة بما في ذلك مهمة إعداد الموازنات التقديرية.

كما تم استعراض مفهوم الموازنات ألتقديريه ودورها في عمليات التخطيط والرقابة وكيفية إعدادها، إضافة إلى التعريف بالموازنات المبنية على الأنشطة وكيفية إعدادها أيضا، وقد تبين من خلال ما تم ذكره، أن موضوع الإدارة المبنية على الأنشطة ينتج كمحصلة عن إمكانيه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وذلك من خلال توفر متطلبات تطبيقه، وإذا ما تم ذلك فان تطبيق الإدارة المبنية على ألأنشطه يصبح ممكنا بما في ذلك إمكانيه إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة.

في الفصل التالي للفصل الثالث سوف يتم التحقق من توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني كمرحلة أولى وأساسية باتجاه أداء الإدارة المبنية على الأنشطة، وذلك من خلال الاعتماد على استبانة يتم توزيعها على عينة البحث، ومن ثم استخلاص النتائج وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحقيق ذلك.

---

[1] مرعي، عبد الغني، التكاليف في مجالي الرقابة والتخطيط، مصدر سابق، ص.36

الفصل الثالث

الدراسات السابقة

الفصل الثالث

الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع نظام التكاليف المبني على الأنشطة وموضـــوع الموازنات التقديرية أورد أقربها إلى موضوع الدراسة وذات العلاقة بها.

الدراسات العربية

.1 دراسة عبد الغني، محمد محمد، (1999)[1] بعنوان، "**تقييم مدى إمكانية وجدوى قيـــاس التكلفـــة على أساس النشاط في المستشفيات**".

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشـــفيات، إضافة إلى إظهار المزايا التي يمكن أن تتحقق من هذا التطبيق، باعتبارها تنظيمات خدمية اقتصادية تعمل في بيئة تنافسية، وقد اعتمدت منهجية الدراسة بشـــكل أســـاس علـــى مراجعـــة الأدبيـــات ذات العلاقـــة بالموضوع، كما تم إجراء دراسة تطبيقية على قسم للأشعة في إحدى المستشفيات المصـــرية الخاصـــة، وتبيان جدوى هذا القياس من منظور وفاء محاسبة التكاليف باحتياجات إدارة المستشفى مـــن معلومـــات تكاليفية تساعد في ترشيد القرارات، كقرارات التخطيط والرقابة والتسعير وتخفيض التكلفة.

ومن أهم استنتاجات الدراسة التي خلص إليها الباحث: أولا، إن الاهتمام بنظام التكـــاليف المبنـــي على الأنشطة له عائد ايجابي على كفاءة أداء الإدارة لوظائفها في المنشآت الخدمية، خاصة المستشفيات، ثانيا، إن طبيعة نشاط المستشفيات يمثل تحديا لتطبيق هذا المدخل بسبب صعوبة تنميط الخدمة والتنبؤ بها،

---

[1] .عبد الغني، محمد محمد، "تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 23 (1)، 1999، ص. 101-136.

ثالثا، يحتاج حصر وتوصيف الأنشطة وتكاليفها ومسببات التكلفة إلى مجهود كبير من الكفاءات البشـــرية المدربة، رابعا، يحتاج تطبيق النظام الجديد إلى توفر قاعدة بيانات مالية وإحصائية وكفاءات بشرية مدربة جيدا وإدارة واعية للعائد المتوقع من إدخال هذا النظام ، خامسا، تطبيق النظام الجديد يبين اختلاف قياس التكلفة طبقا لهذا النظام بالمقارنة مع النظام التقليدي، وجدوى إمكانية تطبيــق نظــام التكــاليف المســتند للأنشطة في المستشفيات.

2. دراسة علاوين، امجد عبد الفتاح، (2000)[1]، بعنوان "**تقييم نظم الموازنات التقديرية فـــي الشـــركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامـــة الأردنية، وتناولت هذه الدراسة مفهوم الموازنات التقديرية ومزايا تطبيقها وأنواعها ومقومـــات نجاحهـــا ودورها في الرقابة وتقييم الأداء، بالإضافة إلى الجوانب السلوكية للموازنات التقديريـــة، وقـــد توصـــلت الدراسة إلى أن غالبية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لا تطبق نظام الموازنات التقديريـــة، وان نظام الموازنات المطبق في الأقلية المتبقية من هذه الشركات لا تتوفر فيه مقومات النجاح، وان هنالك معوقات داخلية وخارجية تؤثر سلبا على فاعلية نظم الموازنات المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

وتناولت هذه الدراسة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية البالغ عددها ثلاث وســـبعون شركة كما تمت الدراسة الواقعية على المجمع الصناعي لشركة مناجم الفوسفات كشـــركة صـــناعية فـــي الأردن.

---

[1] علاوين، امجد، "تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان الأردن، 2000.

3. دراسة صالح، رضا إبراهيم، (2002)[1]، "**بعنوان مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات**".

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في المستشفيات الخاصة على أسس موضوعية دقيقة.

ومن أهم استنتاجات الدراسة التي خلص إليها الباحث: أولا، إمكانية التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في استخراج معدلات التكلفة لكل نشاط حسب مسببات التكلفة المناسبة لكل منها، ثانيا، إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي وذلك من خلال قياس وتحميل تكلفة الموجودات الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، واختيار طريقة الاستهلاك التي تتناسب مع عامل تقادم بعض الأجهزة بالمستشفيات، وكذلك نسب استغلال الطاقة المتاحة بها، ثالثا، إن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلا من إدارة المستشفى والمتعاملين معها ويزيد الوعي التكاليفي.

4. دراسة درغام، ماهر موسى (2005)[2]، "**بعنوان تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة**".

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض أهم المحددات والصعوبات التي قد تحول دون تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة، إضافة إلى استعراض آلية تطبيق

---

[1] صالح، رضا إبراهيم، "مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات"، مجلة الإدارة العامة، 2002، 42 (1)..

[2] درغام، ماهر موسى، تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2005.

النظام، ومدى توفر مقومات ذلك التطبيق في تلك المستشفيات، كما هدفت الدراسة إلى تبيان إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات المذكورة.

وقد اعتمدت منهجية الدراسة بشكل أساس على مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع، كما تم إعداد واستخدام استبانة لتحقيق أهداف الدراسة.

ومن أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث: إن المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة متوفر في بيئة المستشفيات الحكومية في قطاع غزة، وان هذا النظام يستطيع توفير معلومات تتعلق بتكلفة المنتجات بصورة أكثر دقة ومصداقية مما يحقق المزايا المرجوة منه.

الدراسات الأجنبية

5. دراسة King and Moyes (1994)[1]، "**<u>بعنوان نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات – دراسة تطبيقية</u>**"

هدفت الدراسة إلى فحص إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات ومتطلبات هذا التطبيق، كما هدفت إلى بيان المنافع المتوقعة من تطبيق النظام من خلال ما يوفره من معلومات تكاليف للإدارة، إضافة إلى محاولة إيجاد الحلول المناسبة لمشكلة تجانس تجمعات التكلفة.

ومن أهم استنتاجات الدراسة التي توصل إليها الباحثان ما يلي: إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة قادر على توفير معلومات التكاليف التي تساعد الإدارة في قياس كفاءة أقسام المستشفى، وقياس الأداء من خلال تشخيص فرص خفض التكاليف، وإدارة التكاليف والتخطيط الاستراتيجي،

---

[1] King, Alfred M. and Moyes, "Activity Based Costing in Hospitals", A Case Study Investigation, <u>The Chartered Institute of Management Accounting</u>, May, 1994, p.p.3-44. .

وتوضيح سلسلة الأنشطة، كما خلصت الدراسة إلى أن معالجة مشكلتي تجانس مجمعات التكلفة وتـــدريب الإدارة والمسئولين الماليين سوف يدعم المزايا المرجوة من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

6. دراسة Lawson (1994)[1]، "**<u>بعنوان أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة لإدارة المستشفيات</u>**"

هدفت الدراسة ومن خلال مسح اجري على المستشفيات الأمريكية إلى بيان عدد المستشفيات التي طبقت نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والمزايا التي حققتها من هذا التطبيـــق فيمـــا يتعلـــق بالمعلومات التي وفرها النظام وكيفية الاستفادة منها.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام في المستشفيات الأمريكية يتم وبشـــكل متزايـــد، وان المستشفيات التي طبقت هذا النظام قد ساعدها في قياس ورقابة التكاليف بصورة أفضل عما كان عليه الحال قبل التطبيق، إضافة إلى التحسين المستمر لعمليات المستشفى الأمر الذي يمنحها قدرة تنافســـية اكبر في سوق خدمات الرعاية الصحية، وذلك من خلال تقديم خدمات أفضل وبجودة مناسبة وبتكلفـــة اقل، كذلك تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنظمة، ودعم عمليات التخطيط الاستراتيجي وتخطيط ورقابة التكاليف.

---

[1] Lawson, Raef A. "Activity Based Costing Systems for Hospital Management", <u>Cost Management Accounting Magazine</u>, Jun; 1994, p.p.31-35.

7. دراسة Canby and James (1995)[1]، بعنوان "**تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في حالة المستشفيات**".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد كيفية مساعدة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مساعدة المستشفيات على تحقيق أهدافها الإستراتيجية ومقارنة ذلك مع نظم التكاليف التقليدية، وقد تم إجراء الحالة التطبيقية على قسم من أقسام إحدى المستشفيات الذي تمثل في الأشعة.

إن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، هو أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد في توفير المعلومات الدقيقة المتعلقة بالتكلفة بحيث تتمكن الإدارة من الاستناد إليها في عمليات التخطيط، والتصميم، واتخاذ القرارات المختلفة بما فيها القرارات طويلة الأجل، خاصة تلك المتعلقة بالعمالة والمواد، كما يساعد هذا النظام على تحسين عملية إدارة المخزون لدى قسم الأشعة من خلال توفيره للمعلومات الدقيقة عن حركة الأفلام بشكل خاص.

8. دراسة Kjell and Kock (1995)[2]، بعنوان "**الاعتبارات التطبيقية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الخدمية**".

وهي دراسة نظرية اعتمدت في منهجيتها على مراجعة الأدبيات المتصلة بموضوع الدراسة، هدفت هذه الدراسة إلى عرض العديد من المشاكل التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسات قطاع الخدمات بشكل عام كتلك المتعلقة بصعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط في حال مشاركة المستخدم (العامل) بأكثر من نشاط، كما تناولت الدراسة العديد من النقاط

---

[1] Canby IV, and James B." Applying Activity-Based Costing to Healthcare Settings", Healthcare Financial Management, Vol. 49, Issue 2, Feb 1995.

[2] Kjell Berts and Saren Kock, Implementation Considerations for Activity – Based Cost Systems in Service Firms; the Unavoidable Challenge, Management Decision, Vol. 33, no .6, 1995.

التي تؤكد ضرورة تطبيق هذا النظام سواء في المؤسسات البسيطة أو المعقـدة، باعتبـار أن مسـألة المحافظة على العميل تتصل مباشرة بعملية إدارة الجودة التي يتم إدراكها مباشرة بمجـرد تأديتهـا، إضافة إلى متطلبات المنافسة التي تواجهها المؤسسات والتي تهدد بقائها.

9. دراسة Lambert and Whitworth (1996)[1]، بعنوان "**<u>كيف يستطيع نظام التكاليف المبني على الأنشطة مساعدة المنظمات الخدمية</u>**".

وقد هدفت الدراسة إلى عرض الآلية التي يمكن من خلالها تطبيق مدخل نظام التكاليف المبني على الأنشطة في منظمات قطاع الخدمات، بدءاً من تحديد الأنشطة وصولا إلى تخصيص التكـاليف غير المباشرة على هدف التكلفة المتمثل بالمنتج النهائي، حيث تعرضت الدراسة إلى طبيعـة قطـاع الخدمات، واهم القضايا التي تواجهه، سواء كانت تمثل شركات نقل، أو مستشفيات، أو توليد الطاقـة، أو التعليم، باعتبار أن تلك الشركات أصبحت تواجه صعوبات من حيث العسر المالي والذي يعود إلى نظم التكاليف التقليدية المطبقة فيها.

وتم اختيار إحدى التنظيمات لغايات تنفيذ الدراسة التطبيقية التي تمثلت في مدرسة لتـدريب الميكانيكا (القوى المحركة).

ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة: إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن تطبيقه في شركات قطاع الخدمات الربحية وغير الربحية مثله في ذلك مثل شركات القطاع الصناعي، وان ما يوفره ذلك النظام من إمكانية لتحليل القيمة تجعل الشركات قادرة على تحديـد الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك التي لا تضيفها، إضافة إلى إمكانية السيطرة علـى المـوارد

---

[1]Lambert Don, and Whitworth John, "How ABC Can Help Service Organizations", <u>CMA Magazine</u>, Vol. 70, Issue 4, May 1996

المستهلكة من قبل الأنشطة المختلفة وحل مختلف المشاكل التي تواجهها شركات الخـدمات فـي أيامنا هذه من خلال ما يوفره نظام التكاليف المبني على الأنشـطة مـن معلومـات وتحلـيلات اقتصادية على مختلف المستويات تمكن من اتخاذ قرارات سليمة.

10. دراسة Michael Granof and others (2000)[1]، بعنوان "**استخدام نظام التكـاليف المبنـي على الأنشطة لإدارة أكثر فاعلية**".

هدفت الدراسة إلى عرض تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح، وتمت الدراسة على إحدى أقسام الجامعات المتمثل بقسـم الدراسـات العليا، باعتبار أن القرارات المتخذة على مستوى الأقسام هي التي تؤثر في التكلفة الكليـة للجامعـة، وذلك بهدف إظهار كيف أن ذلك النظام من شأنه توفير المعلومات ذات العلاقة بتحسين عملية اتخـاذ القرارات، طالما أن هدف هذه المؤسسات هو تحديد تكلفة المخرجات وتحسين جودتها أيضا.

وقد عمل الباحثون على تحديد اوعية التكلفة (Cost Pools) على مستوى قسـم الدراسـات العليا وهو القسم الذي تمت عليه الدراسة، إضافة إلى المجمعات على مسـتوى الكليـة، والأنشـطة الرئيسية التي تمثلت في التعليم، والأبحاث، والخدمة العامة، وبتحديد محركات التكلفة Cost Drivers تمكن الباحثون من تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات المنتجة من قبل القسم موضـوع الدراسة، وهي برنامج الدكتوراه، وبرنامج الماجستير، إلى أن توصلوا إلى تكلفة كل برنامج على حدة وفقًا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

---

[1] Michael H. Granof, David A. Platt, Igor Vaysman. Using Activity- Based Costing to Manage More Effectively, Department of Accounting. College of Business Administration, University of Texas at Austin. 2000.

11. دراسة Thomas Ross (2004)[1]، "**بعنوان تحليل إجراءات الرعاية الصحية باســتخدام نظــام التكاليف المبني على الأنشطة**".

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص نظم التكاليف التقليدية من حيث طريقة تخصيص التكاليف غيــر المباشرة على الخدمات المختلفة المقدمة، وقصورها في تزويد المعلومــات المتعلقــة بتكلفــة الخــدمات، والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الداخلية خاصة فيما يتعلق بقرارات تسعير الخدمة، كما هدفت إلـــى بيان دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة كنظام بديل في توفير معلومات أكثر مصداقية وعدالة يمكن في ضوئها معرفة التكلفة الحقيقية للخدمة، وبالتالي اتخاذ قرارات التسعير الصائبة على ضوء ما يــوفره هذا النظام من معلومات أكثر دقة، وقد استخدمت الدراسة المنهج ألوصفي التطبيقي لتحقيق هذه الأهــداف وكان التطبيق على احد المستشفيات، حيث تم تقسيم المرضى إلى ثلاث شرائح مثلت أهداف التكلفة، وهي الحالات الطارئة وغير الطارئة، والمراجعين، وبتطبيق نظام التكاليف على الأنشطة بمراحله التي تبــداء بتحديد الأنشطة وتنتهي بتكليف الخدمة.

وقد تم التوصل إلى أهم النتائج التالية: أولا، إن نظام التكاليف المبنـــي علـــى الأنشـــطة يجعـــل الإجراءات المحاسبية متكاملة مع عمليات المنظمة، كما يوفر معلومات أكثر دقة لغايات اتخاذ القــرارات، ثانيا، إن المستخدمين سوف يكونون على فهم اكبر بالإجراءات، مما يجعلهم يتخذون التعديلات التي مـــن شأنها زيادة فاعلية الأداء، ثالثا، إن النظام يمكن المديرين من الوقوف على التكاليف الحقيقيـــة للخـــدمات

---

[1]Thomas K. Ross, "Analyzing Health Care Operations Using ABC", Health Care Finance, Aspen Publishers, Inc 2004; Vol.30, Issue 3, p.p.1–20.

المختلفة كذلك الأنشطة، الأمر الذي يمكن من إدارة هذه الأنشطة بكفاءة، ويحفز المديرين على بذل جهــد وعناية اكبر لاستغلال الموارد بشكل فاعل.

اختلاف الدراسة عن سابقاتها من الدراسات

تختلف هذه الدراسة عن سابقاتها في أنها تركز على واحد من أهم القطاعات الاقتصـــادية الــذي يتمثل في قطاع منظمات الرعاية الصحية، وذلك من حيث دراسة إمكانية تطبيق نظام التكـــاليف المبنـــي على الأنشطة في تلك المنظمات من خلال دراسة مدى توفر مقومات ذلك التطبيق، إضافة إلـــى دراســـة إمكانية الاستفادة من المعلومات والبيانات التي يوفرها هذا النظام في إعداد الموازنات التقديريـــة المبنيـــة على الأنشطة كأداة من الأدوات الإدارية الهامة للقيام بمهام التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

نبذة عن واقع المستشفيات الأردنية

تنتشر المستشفيات في مختلف أنحاء المملكة الأردنية الهاشمية، ويتمثل نشاطها الأساس بطبيعة الحال في تقديم خدمة الرعاية الصحية لطالبيها، وتنقسم هذه المستشفيات من حيث تبعية القطاع الذي تنتمي إليه، إلى تلك التي تتبع القطاع العام، حيث تشرف عليها وتديرها وزارة الصحة إضافة إلى تلك التي تتبع قطاع الخدمات الطبية الملكية، وهذه المؤسسات تقدم خدماتها في مجال الرعاية الصحية إلى المستفيدين المشمولين بالتأمين الصحي الحكومي في اغلب الأحوال، وهي بالتالي مؤسسات غير هادفة إلى الربح وعادة ما تكون أجورها رمزيه مقابل ما تؤديه من خدمات، ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المستشفيات التي تنتمي للقطاع العام، أما القسم الأخر فهو الذي يتبع القطاع الخاص، حيث تكون المؤسسات في هذا القطاع مؤسسات استثمارية هدفها تحقيق الربح، حيث تقدم خدماتها في مجال الرعاية الصحية مقابل أجور محددة من قبلها لغايات تحقيق ربح معقول وعائد مناسب على رأس المال، ويوضح الملحق رقم (3) أسماء المستشفيات التي تنتمي للقطاع الخاص، والقسم الأخير هو الذي يتبع الجامعات الرسمية والذي لا يختلف كثيرا من حيث الهدف عن مؤسسات القطاع الخاص يضاف إلى ذلك هدفها المتمثل في توفير فرص التعلم والتطبيق للطلبة المنتسبين إلى هذه الجامعات، ويوضح الملحق رقم (4) أسماء المستشفيات التي تنتمي لقطاع للجامعات الرسمية.

ويوضح الجدول (4-1) أدناه عدد المستشفيات حسب كل قطاع، وعدد الأسرّة بها ونسبة الإشغال في كل منها وذلك لسنة 2006.

تختلف المستشفيات الأردنية فيما بينها من حيث طبيعة خدمات الرعاية الصحية التي تقدمها، وحجم هذه الخدمات، وتعقدها، فبعضها متخصص في مجال معين ومحدد من تلك الخدمات كما في حالة الولادة، والنفسية، وأمراض السرطان على سبيل المثال، إلا أن اغلبها يقوم بتقديم عدة خدمات رغم تفاوتها من مؤسسة إلى أخرى، إضافة إلى الاختلاف في حجم وعدد الأنشطة التي تمارسها واللازمة لتأدية خدمة الرعاية الصحية، كما تختلف هذه المستشفيات من حيث حجمها ممثلا بعدد الأسرّة في كل منها، إذ يلاحظ وكما هو مبين في الجدول أدناه أن المستشفيات التي تتبع القطاع العام تستحوذ على النسبة الأكبر من عدد الأسرّة الإجمالي لجميع القطاعات، ويعود ذلك بشكل أساس إلى كبر حجم شريحة المجتمع التي تخدمها والمشمولة بخدمة التأمين الصحي الحكومي، إضافة إلى تدني أجور خدمة الرعاية الصحية مقارنه بما هي عليه في مستشفيات القطاع الخاص، وعلى الرغم من الاختلافات سالفة الذكر في طبيعة الخدمات والأنشطة والحجم والتعقيد في عملية إنتاج الخدمة، إلا أن جميع هذه المؤسسات تتشابه في طبيعة عملها المتمثل في تقديم خدمة الرعاية الصحية وهي خدمة غير ملموسة يقدرها الزبون من ناحية الجودة والكفاءة والتوقيت، وهو مستعد لأن يدفع مقابل هذه الخدمة.

جدول رقم (4-1)

عدد المستشفيات التي تتبع كل قطاع وعدد الأسرّة فيها ونسبة الإشغال

	عدد المستشفيات	عدد الأسرّة	الدخول		معدل إقامة المريض	نسبة الإشغال
			عدد	نسبة		
حكومي	37	5258	405690	58%	3,7	74,6
خاص	55	3648	242066	34,5%	2,4	47,8
الجامعات الرسمية	2	924	51710	7,5%	4,7	74
المجموع	**94**	**9830**	**699466**	**100%**	**3,6**	**65,5**

منهجية الدراسة:

سوف تعتمد منهجية البحث على المنهج الوصفي، حيث سيتم تغطية الجانب النظـري للجوانب المتعلقة بالموازنة المبنية على الأنشطة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة من حيث المفهوم، وآلية التطبيق، والمقومات، كما سيتم جمع البيانات المتعلقة بالعناصر اللازمة لتحقيق هدف الدراسة الأول من خلال استبانة توزع على المجتمع المتمثل في منظمات الرعاية الصحية الأردنية، ليتم وصفها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والتوصل إلى النتائج والتوصيات المناسبة ، كما سيتم تحقيق هدف الدراسة الثاني من خلال إجراء التطبيق لنموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبالتالي الموازنة المبنية على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي والتي وقع الاختيار عليها عن الفترة 2006، وذلك للتوصل إلى

تكلفة خدمة الرعاية الصحية في ذلك المستشفى وتكلفة المريض في قسم معين من هذه الأقسام، ومن خلال المعلومات والبيانات التي سوف تتوفر من ذلك عن الأنشطة وتكلفتها ومحركات التكلفة ومحركات الموارد سوف يتم إعداد موازنة تكلفة الخدمات المقدمة والأنشطة التي تؤديها المستشفى في سبيل إنتاج الخدمة.

مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع البحث في المستشفيات الأردنية التابعة للقطاعين العام والخاص وعددها أربع وتسعون مستشفى، منها سبع وثلاثون تنتمي للقطاع الحكومي والخدمات الطبية الملكية، وخمس وخمسون مستشفى تنتمي للقطاع الخاص، واثنتان تنتمي للجامعات الرسمية.

عينة الدراسة

تمثل المستشفيات عينة البحث في تلك التي تمارس أكثر من نشاط في مجال تأدية خدمة الرعاية الصحية، أي تقوم بإنتاج وتقديم أكثر من خدمة ولا يقتصر نشاطها على تأدية خدمة محددة ونمطية في مجال الرعاية الصحية مثل تلك المتعلقة بالتوليد، إضافة إلى المستشفيات التي يزيد عدد الأسرّة فيها عن ستون بافتراض أن المستشفيات فوق هذا الحد تكون أكثر تعقيدا وتطورا في عملية إنتاج الخدمة، إضافة إلى ارتفاع الأهمية النسبية للأنشطة التي تمارس فيها لغايات إنتاج الخدمة.

لتحقيق أهداف البحث قام الباحث باستقصاء آراء المديرين الماليين أو رؤساء أقسام التكاليف في عينة الدراسة المتمثلة في المستشفيات الأردنية ضمن القطاعين العام والخاص، وقد بلغ عددها سبع وأربعين مستشفى، كما هي موضحة في الملحق رقم (5).

هنالك اثنا عشر مستشفى لم تخضع للدراسة لتعذر عمليه تسليم أو تسلم الاستبانات الخاصة بهم، إما لصعوبة الالتقاء بالمعنيين، أو المماطلة في تعبئه هذه الاستبانات وإعادتها من قبلهم، وبذلك يكون مجموع عدد المستشفيات التي خضعت للدراسة خمس وثلاثين مؤسسة، أي ما نسبته 37% من مجتمع الدراسة وهي نسبة معقولة للقيام بالبحث، ويوضح الملحق رقم (6) أسماء المستشفيات المستجيبة.

أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في دراسته على مصدرين لجمع البيانات التي من شأنها تحقيق أهداف البحث وهي كما يلي:

1- **المصادر الأولية:**

أ- الاعتماد على إستبانة كمصدر أساس في الحصول على البيانات اللازمة لتحقيق أهداف البحث، وذلك بعد أن يتم وصفها ومن ثم تحليل نتائجها، فضلاً عن إجراء المقابلات الشخصية مع المعنيين في أقسام المحاسبة لدى المؤسسات التي يتألف منها مجتمع البحث عند ملء الاستبيان.

بعد الإطلاع على أدبيات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بما يتعلق بنظام التكاليف المبني على الأنشطة تم تصميم الاستبانة المخصصة لجمع البيانات بحيث تغطي أسئلة الاستبانة العناصر اللازمة لتحقيق أهداف البحث، ومن اجل التيقن من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح وسهل فقد تم عرضها على عدد من أساتذة المحاسبة في جامعات مختلفة الذين أبدوا عليها ملاحظاتهم.

لقد تم تقسيم الاستبانة إلى ست أجزاء، الهدف منها توفير البيانات التي تتعلق بتحقيق هدف الدراسة الرئيسي الأول الذي يتضمن التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى المستشفيات الأردنية، من خلال معرفة مدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام لدى تلك المنظمات، حيث تم هذا التقسيم على النحو الأتي:

الجزء الأول: ويشمل ثمانية أسئلة (1–8)، صممت لتحقيق الهدف الفرعي الأول، الذي يتضمن معرفة طبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور لدى المستشفيات الأردنية.

الجزء الثاني: ويشمل سؤالان (9–10)، صممت لتحقيق الهدف الفرعي الثاني، الذي يتضمن معرفة شدة المنافسة التي تواجه المستشفيات الأردنية.

الجزء الثالث: ويشمل أربعة أسئلة (11–14)، صممت لتحقيق الهدف الفرعي الثالث، الذي يتضمن معرفة قدرة المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة.

الجزء الرابع: ويشمل سؤالان (15–16)، صممت لتحقيق الهدف الفرعي الرابع، الذي يتضمن معرفة قدرة المستشفيات الأردنية في التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة.

الجزء الخامس: ويشمل خمسة أسئلة (17–21)، صممت لتحقيق الهدف الفرعي الخامس، الذي يتضمن معرفة مدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية.

الجزء السادس: ويشمل تسعة أسئلة (22–30)، صممت لتحقيق الهدف الفرعي السادس، الذي يتضمن معرفة الصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة.

لقد تم اختيار خمسة بدائل للإجابات في كل سؤال من أسئلة الاستبانة وهي:

- بدرجة منخفض جداً، بدرجة منخفض، بدرجة متوسط، بدرجة مرتفع، وبدرجة مرتفع جداً، وقد تم إعطائها الدرجات التالية التي تمثلها:
- بدرجة منخفضة جداً وقد أعطيت درجة واحدة.
- بدرجة منخفضة وقد أعطيت درجتين.
- بدرجة متوسطة وقد أعطيت ثلاث درجات.

- بدرجة مرتفعة وقد أعطيت أربع درجات.
- بدرجة مرتفعة جداً وقد أعطيت خمس درجات.

وقد تم اختيار هذا النوع من المدى في الإجابات لتشجيع المستجيب وإعطائه مدى واسع للإجابة.

تم اعتماد الوسط الفرضي بواقع ثلاث درجات وفقا لأسلوب ليكرت في التوزيع واعتماد الوسيط ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج وذلك على ضوء ما ينتج من متوسطات حسابية لإجابات الأستبانة، وبالتالي المتوسط الحسابي الإجمالي لمجموع إجابات الأسئلة المتعلقة بتحقيق مضمون الهدف الرئيس الأول. وسوف يتم تحقيق الهدف الرئيس الأول من خلال الأهداف الفرعية الستة التابعة له.

أ. أسلوب المشاهدة المباشرة والمعاينة لجمع المعلومات والبيانات من خلال التردد على المستشفيات الأردنية عينة الدراسة.

ب. المعاينة الواقعية لمستشفى الكرك الحكومي، الذي وقع الاختيار عليها لأجراء الدراسة التطبيقية، وذلك بعد وضع الآلية المناسبة لإعداد الموازنة المبنية على الأنشطة في المستشفيات الأردنية، وسوف يتم الإطلاع على سير العملية المتعلقة بإنتاج خدمة الرعاية الصحية وتفاصيل الأنشطة وجمع البيانات حولها.

2- مصادر ثانوية: فيما يتعلق بالجانب النظري للبحث، فانه تم الاعتماد على مجموعة من المصادر العربية والأجنبية التي تشمل الكتب، والدوريات، والبحوث التي تناولت موضوع الدراسة أو ذات الصلة به.

الأساليب الإحصائية

1- مقياس المصداقية-ألفا، وتم من خلاله قياس درجة المصداقية والثبات في إجابات مجتمع المؤسسات على أسئلة الاستبانة، إذ يعتمد هذا الاختبار على مدى الثبات الداخلي ودرجة الاعتمادية لعبارات الاستبانة وذلك ضمن معادلة مدخلة مسبقاً إلى برنامج S. P. S. S. (الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية).

2- اختبار التكرارات والنسب المئوية لأجوبة الاستبيان.

3- النزعة المركزية

- المتوسط الحسابي
- الانحراف المعياري
- المنوال

4- اختبار T-test، حيث يقوم ذلك الاختبار بتأكيد النتائج التي سيتم استخراجها من التحليل السابق، وذلك من خلال التأكد من مدى التوزيع الطبيعي لإجابات أفراد المجتمع على أسئلة القياس ومدى تحقق المعنوية الإحصائية وذلك عند مستوى الثقة 95%.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تم في الفصل الثاني استعراض الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على الأنشطة والإدارة المبنية على الأنشطة، حيث تم تناول مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ودوره في تزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الضرورية والتي تمكنها من القيام بوظائفها المختلفة على أحسن وجه، كما تمت عمليه التطرق إلى المزايا العديدة التي يمكن أن يوفرها هذا النظام، وآلية عمله، والاشتراطات اللازم توفرها لكي تكون عملية التطبيق ناجحة ومجدية، سواء تعلقت هذه الاشتراطات بالبيئة المحيطة بالمؤسسة أو ببيئة عمل المؤسسة نفسها المنوي بها التطبيق، كما تم تناول موضوع الإدارة المستندة في أدائها لوظائفها إلى البيانات والمعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة باعتبارها أكثر دقة ومصداقية مقارنه بما توفره أنظمة التكاليف التقليدية، ومن بين هذه الوظائف الموازنات ألتقديريه كأداة فعالة وفي غاية الأهمية لنجاح أي مؤسسة في تحقيقها لأهدافها، وذلك لما لها من دور كبير في ضبط عمليه التخطيط، والرقابة ، وتقييم الأداء.

إضافة إلى كل ذلك، فقد تم نظريا إثبات إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وبالتالي الإدارة المستندة في عملها على هذا النظام في مؤسسات قطاع الخدمات سواء كانت ربحية أو غير ربحية والتي من ضمنها قطاع المستشفيات.

سوف يتم في هذا الفصل اختبار وتحليل البيانات المجمعة من خلال استبانة تم إعدادها مسبقا، حيث تم توزيعها على مؤسسات قطاع المستشفيات الأردني عينة البحث، الهدف منها اختبار والتأكد من توفر اشتراطات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في هذه المؤسسات وذلك تحقيقا لهدف الدراسة الرئيس الأول، بما في ذلك الأهداف الفرعية الستة التابعة له.

الباب الأول

تحليل البيانات

أولا: تحليل المصداقية–ألفا: لقد تم إجراء ذلك التحليل لقياس درجة المصداقية والثبات في إجابات عينة البحث على أسئلة الاستبانة، وقد لوحظ كما يظهر من الملحق رقم (7) أن نسبة المصداقية تلك قد بلغت 87%، وهي نسبة توحي بمصداقية وثبات عاليين في إجابات عينة الدراسة على أسئلة البحث.

ثانيا: تحليل بيانات أسئلة القياس المتعلقة بإمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية من خلال توفر مقومات ذلك التطبيق (الهدف الرئيس الأول)

جاءت التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، واختبارات T-test المتعلقة بإمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية موزعة على ست مجموعات فرعية يمثل إثبات كل منها إحدى مقومات التطبيق لدى تلك المؤسسات، وكانت نتائجها على النحو التالي:

1: طبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور لدى المستشفيات الأردنية (الهدف الفرعي الأول)

تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية:

لقد تمت عملية القياس من خلال الأسئلة من (1–8) في الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة، حيث لوحظ أن مدى استخدام الأصول التكنولوجية اللازمة لتقديم خدمة الرعاية الصحية في المستشفيات الأردنية هي نسبة مرتفعة وقد شكلت نسبة الموافقة على ذلك 75% تقريباً والتي تعادل 3.771 درجة، ويعني ذلك أن هنالك ارتفاعا في الأصول الثابتة المستخدمة، الأمر الذي يعكس ارتفاعا في حجم المصاريف غير المباشرة الثابتة لدى مؤسسات عينة البحث، إضافة إلى الارتفاع في نسبة حجم المواد

غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية بالمقارنة مع المواد الكلية المستخدمة لدى تلك المؤسسات الأمر الذي سوف يعكس حالة من التطور والتعقيد في إنتاج الخدمات، حيث بلغت نسبة الموافقة على هذا البند 73% ما يعادل 3.657 درجة، أما فيما يتعلق بحجم الأجور غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية بالمقارنة مع الأجور الكلية فإنها تعد مرتفعة أيضا وذلك بواقع 69% تقريباً ما يعادل 3.457 وفق ما تمت الإشارة إليه من قبل عينة الدراسة، وهذا يؤكد بأن هنالك تركزا لتكلفة العمل غير المباشر ضمن هيكل التكلفة الكلي لمؤسسات عينة البحث، وفيما يتعلق بحجم المصاريف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف الكلي فقد أشار 69% تقريباً إلى نسبة مرتفعة وهي تعادل 3.429 درجة، ويدل ذلك على ارتفاع حجم المصاريف غير المباشرة على حساب حجم المصاريف الكلي ضمن هيكل التكلفة، كما أشار 65 % تقريباً إلى أن درجة التطوير والتحديث في طبيعة الخدمة المقدمة بأنها درجة مرتفعة وهي تعادل 3.257 درجة، وحول درجة التطوير والتحديث في نوعية الخدمة المقدمة فقد توجه غالبية أفراد العينة إلى إعطاءها درجة مرتفعة وذلك بواقع 73% تقريبا ما يعادل 3.657 درجة، أما عن مسألة التطوير والتحديث في حجم الخدمات العلاجية المقدمة فقد أشارت عينة البحث إلى نسبة موافقة على ذلك بلغت 77% بدرجة 3.829.

وفيما يتعلق بمسألة وجود نظام محاسبة تكاليف بالمرونة التي تمكن مؤسسات عينة البحث من التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة فقد تمت الإشارة إلى نسبة 70% تقريباً وبواقع 3.543 درجة حول ذلك.

وعليه فأنه يمكن أن نستنتج مما ورد في المؤشرات أعلاه بأن معطيات إجابات مؤسسات عينة البحث تشير إلى أن هنالك تطور وتعقيد في عملية إنتاج الخدمة، فمن ناحية هنالك ارتفاع مضطرد في

استخدام الأصول التكنولوجية، مما يعني ارتفاعا في التكاليف غير المباشرة في الهيكل الكلي للتكاليف، إضافة إلى التعدد والنمو والتطوير المستمر في عملية إنتاج خدمة الرعاية الصحية من حيث الحجم والنوعية والجودة، وارتفاع الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة أيضا لدى تلك المؤسسات، يتطلب كل ذلك تطبيق نظام تكاليف يكون قادرا على مواكبة هذا التطور في بيئة الأعمال خاصة فيما يتعلق بمسألة ارتفاع حجم التكاليف غير المباشرة والحاجة إلى تخصيصها على الخدمات المختلفة بدقة لكي يكون ممكنا توفير معلومات وبيانات سليمة وذات مصداقية تستطيع الإدارة الاستناد إليها في أدائها لوظائفها المختلفة، والجدول رقم (5-1) يشير إلى هذه النتائج، مبينا المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لكافة أسئلة فقرات القياس، حيث بينت الانحرافات المعيارية عدم وجود تشتت عالي في إجابات أفراد عينة البحث على أسئلة القياس لديها.

وبناء عليه وكما يظهر من الجدول السابق فإن المتوسط الحسابي لإجابات كافة أسئلة القياس هذه قد بلغ (3.58) أي ما يعادل 72%، وبانحراف معياري مقداره (0.80).

وذلك يعني أن هناك اتفاقاً على أن عملية إنتاج الخدمة في بيئة المستشفيات الأردنية متطورة ومعقدة الأمر الذي يستدعي الحاجة إلى تطبيق نظام تكاليف متقدم مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

جدول رقم (5-1)

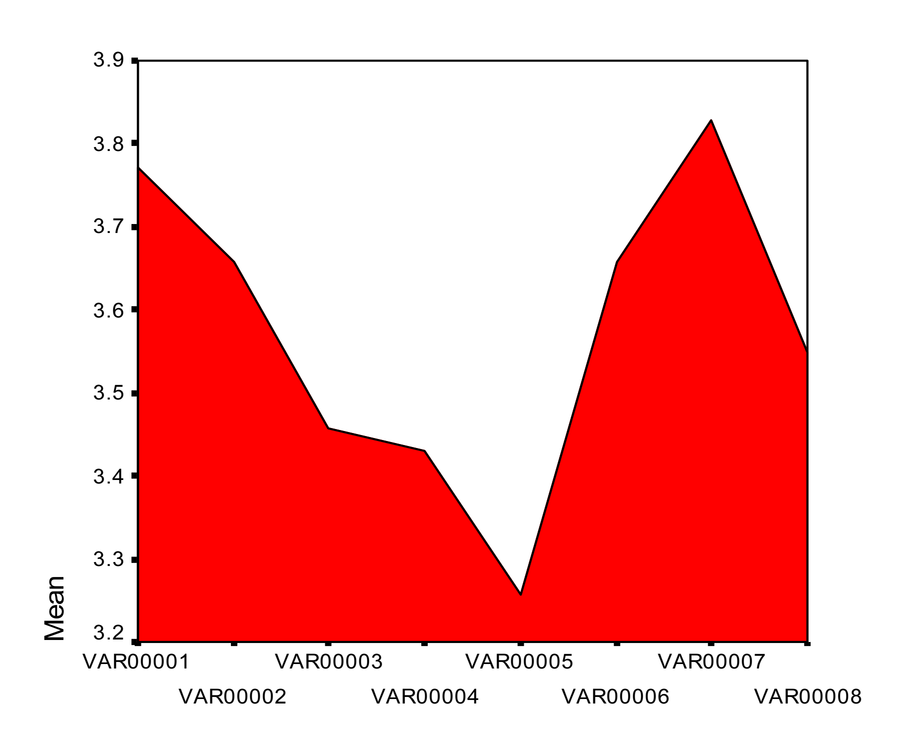
تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بتطور وتعقد بيئة المستشفيات الأردنية

الرقم	البيان	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	مدى استخدام الأصول التكنولوجية اللازمة لتقديم خدمة الرعاية الصحية	2.9% 1	14.3% 5	14.3% 5	40% 14	28.6% 10	3.771	0.812
2	حجم المواد غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية بالمقارنة مع المواد الكلية المستخدمة لديكم	5.7% 2	14.3% 5	17.1% 6	34.3% 12	28.6% 10	3.657	0.795
3	حجم الأجور غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية بالمقارنة مع الأجور الكلية لديكم	2.9% 1	11.4% 4	37.1% 13	34.3% 12	14.3% 5	3.457	0.844
4	حجم المصاريف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف الكلي لديكم	14.3% 5	14.3% 5	8.6% 3	40% 14	22.9% 8	3.429	0.817
5	درجة التطوير والتحديث في طبيعة الخدمة المقدمة	14.3% 5	20% 7	14.3% 5	20.6% 10	22.9% 8	3.257	0.775
6	درجة التطوير والتحديث في نوعية الخدمة المقدمة	2.9% 1	17.1% 6	17.1% 6	37.1% 13	25.7% 9	3.657	0.808
7	درجة التطوير والتحديث في حجم الخدمات العلاجية المقدمة	5.7% 2	22.9% 2	22.9% 8	31.4% 11	34.3% 12	3.829	0.805
8	وجود نظام محاسبة تكاليف بالمرونة التي تمكنكم من التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة	11.4% 4	11.4% 4	17.1% 6	31.4% 11	28.6% 10	3.543	0.774
	المتوسط العام						**3.575**	**0.803**

والشكل رقم (1-5) التالي يوضح هذا التوزيع تبعاً للمتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة على فقرات القياس هذه..

الشكل رقم (5-1)

توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بتطور وتعقد بيئة المستشفيات الأردنية



اختبار T-test:

يظهر الجدول رقم (5–2) أدناه نتائج اختبار T-test لقياس الفقرات المرتبطة بتوزيع إجابات عينة الدراسة حسب كل عبارة والمتعلقة بطبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور لدى المستشفيات الأردنية، والتي أظهرت وجود قيم معنوية لدى جميع الفقرات.

ويلاحظ من النتائج في الجدول السابق تأكيد ما ظهر لدينا في تحليل التكرارات واختبار المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لنفس الأسئلة من أن هنالك تطور وتعقيد في طبيعة عملية

إنتاج الخدمة لدى المستشفيات الأردنية، الأمر الذي يتحقق معه إحدى مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة. وبهذه النتيجة فأنه قد تم تحقيق هدف الدراسة الفرعي الأول.

جدول رقم (5-2)

اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بطبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور

البيان	Sig. (2-tailed)	t
الأصول التكنولوجية اللازمة لتقديم خدمة الرعاية الصحية	0.000	4.098
المواد غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية	0.003	3.210
الأجور غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية	0.009	2.785
المصاريف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف الكلي	0.001	3.762
درجة التطوير والتحديث في طبيعة الخدمة المقدمة	0.008	2.795
درجة التطوير والتحديث في نوعية الخدمة المقدمة	0.002	3.442
درجة التطوير والتحديث في حجم الخدمات العلاجية المقدمة	0.000	4.262
وجود نظام تكاليف بالمرونة التي تمكن من التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة	0.022	2.404

2: شدة المنافسة التي تواجهها المستشفيات الأردنية (الهدف الفرعي الثاني)

تحليل التكرارات والنسب المئوية

وقد تمت عملية القياس من خلال العبارات من (9 –10) في الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة، والجدول رقم (5–3) يوضح الإجابات المحصلة.

لوحظ بأن مدى المنافسة التي تواجهها المستشفيات الأردنية كانت بين المنخفضة والمتوسطة والمرتفعة وذلك بنسبة 23% و23% و31% على التوالي، وبنسبة إجمالية بلغت 64% ما يعادل 3.2 درجة، وهذه النتيجة تجعل تلك المؤسسات أمام تحد يتمثل بشكل أساس في ضرورة تدعيم حصتها السوقية والمحافظة على عملائها واستقطابها لعملاء جدد، إضافة إلى احتمالية استغلال المؤسسات الأخرى المنافسة لها لأي خطاء قد يرتكب سواء تعلق في إدارة جودة الخدمة المقدمة للعميل، أو إدارة التكلفة، أو باتخاذها لقرارات خاطئة يفقدها دعائم السيطرة لصالح المنافسين، وقد تنجم تلك الأخطاء بشكل أساس عن عدم توفر البيانات والمعلومات الصحيحة والملاءمة التي تستخدمها الإدارة في أداء وظائفها المختلفة والتي يوفرها نظام التكاليف المطبق لديها، من هنا تكمن أهمية تطبيق نظام تكاليف متقدم يواكب التطورات البيئية المختلفة المحيطة بالمؤسسة كي يكون قادرا على توفير بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة حول عملية إنتاج للخدمة المقدمة، وهذا لا يتحقق إلا بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة. في حين بينت درجة الاختلاف في أسعار الخدمات العلاجية التي تقدمها المستشفيات بالمقارنة مع المؤسسات المشابهة تركيزا ما بين المنخفض، والمتوسط، والمرتفع، والمرتفع جدا رغم أن التركيز الأكبر كان في الدرجة المرتفعة بنسبة 31%، في حين بلغ المتوسط الكلي لهذه الفقرة 71% تقريبا أي ما يعادل 3.571 درجة. وتؤيد تلك المؤشرات ضرورة تطبيق نظام تكاليف متقدم مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة للمبررات سالفة الذكر في الفقرة أعلاه، حيث أن عمل المؤسسات في بيئة تنافسية يتطلب توفير معلومات وبيانات تكلفة دقيقة فيما يتعلق بتكلفة إنتاج الخدمات المختلفة، إضافة إلى تكلفة الأنشطة التي تؤديها، مما يمكن هذه المؤسسات من اتخاذ القرارات الضرورية التي تمكنها من المحافظة على مركزها التنافسي، وحصتها السوقية، وطريقة إدارتها وتعاملها لعملائها، إضافة إلى تمكين تلك المؤسسات من تبني إستراتيجية تنافسية

مناسبة لها. وذلك يؤكد على ضرورة التركيز على إدارة جودة الخدمة المقدمة للعميل كحقل من حقول المنافسة المهمة التي تواجهها المؤسسات يشكل عام ومؤسسات قطاع الخدمات بشكل خاص باعتبار أن الخدمة المقدمة للعميل هي خدمة غير ملموسة ويدركها العميل مباشرة، من هنا يتطلب الأمر ضرورة توفير معلومات وبيانات التكاليف بشكل دقيق وملائم لمختلف مستويات الإدارة لكي تكون القرارات المبنية عليها قرارات رشيدة وصائبة.

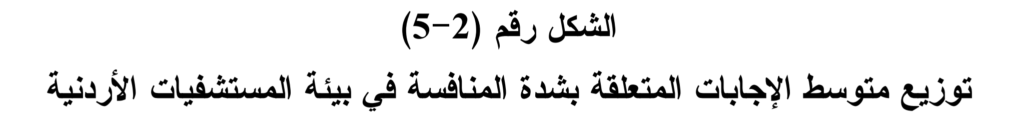
وكما يظهر من الجدول (3-5) فإن المتوسط الحسابي للإجابات على أسئلة القياس قد بلغ(3.385)، أي ما يعادل 68%، وبانحراف معياري مقداره (0.804)، وبما أن المتوسط الحسابي للإجابات هو أكبر من الوسط الفرضي الذي تقارن به الإجابات، فان ذلك يعني وجود منافسة تواجه المستشفيات الأردنية.

الجدول رقم (3-5)

تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بشدة المنافسة في بيئة المستشفيات الأردنية

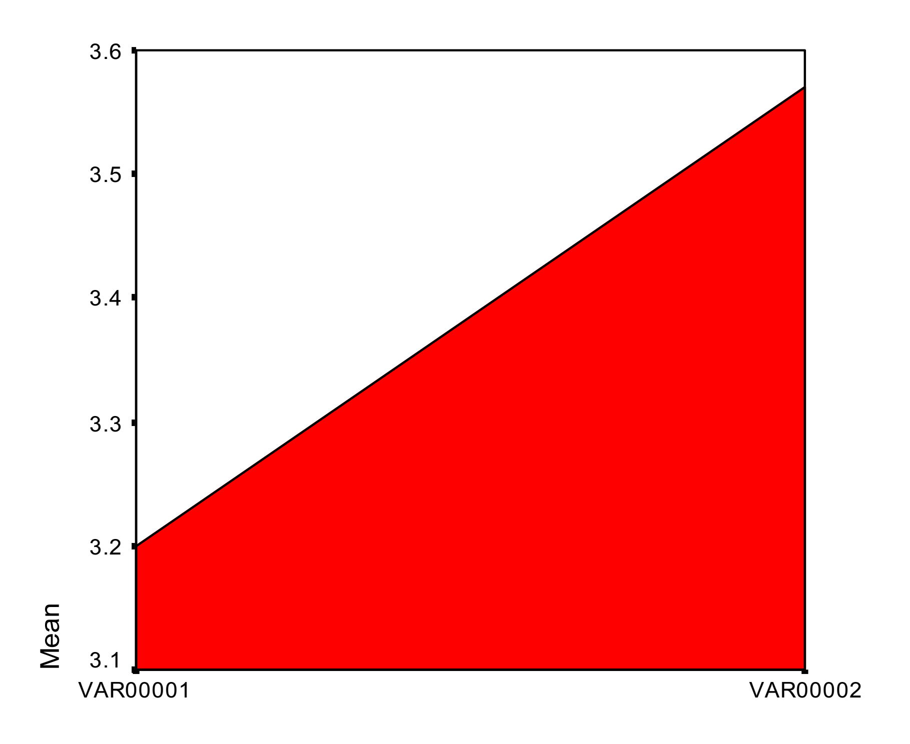
الرقم	البيان	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
9	مدى للمنافسة التي تواجهها مؤسستكم	8.6% 3	22.9% 8	22.9% 8	31.4 11	14.3% 5	3.200	0.8112
10	مدى الاختلاف في أسعار الخدمات العلاجية التي تقدمونها بالمقارنة مع المؤسسات المشابهة	5.7% 2	14.3% 5	22.9% 8	31.4% 11	25.7% 9	3.571	0.798
	المتوسط العام						**3.385**	**0.804**

والشكل التالي (2-5) يوضح هذا التوزيع تبعاً للمتوسطات الحسابية لإجابات عينة البحث على فقرات القياس هذه..



الشكل رقم (5−2)

توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بشدة المنافسة في بيئة المستشفيات الأردنية



اختبار T-test:

يشير الجدول رقم (4−5) أدناه إلى وجود قيم معنوية إحصائية حول وجود منافسة أمام المستشفيات الأردنية الأمر الذي يؤكد ضرورة الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

وقد أظهرت النتائج في الجدول المذكور وجود هذه الدلالات وتم إعطاء قيمة t لها كما هو موضح.

جدول رقم (4–5)

اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بوجود المنافسة أمام المستشفيات الأردنية

t	Sig. (2-tailed)	البيان
2.119	0.041	للمنافسة التي تواجهها المستشفيات الأردنية
2.828	0.008	الاختلاف في أسعار الخدمات العلاجية التي تقدمها المستشفيات الأردنية

إن نتائج الجدول السابق التي أظهرها الاختبار تؤكد وجود منافسة أمام المستشفيات الأردنية، وهي نفس النتيجة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل التكرارات واختبار المتوسطات الحسابية أعلاه، الأمر الذي يؤكد ضرورة استخدام وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وبهذه النتيجة يكون هدف الدراسة الفرعي الثاني قد تحقق.

3: قدرة المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة (الهدف الفرعي الثالث)

تحليل التكرارات والنسب المئوية

وقد تم القياس من خلال الفقرات من (11–14) في الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة، والجدول رقم (5–5) يوضح توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة عليها.

فيما يتعلق بدرجة الصعوبة التي تواجه هذه المؤسسات في تحديد أسعار الخدمات العلاجية على ضوء ما يقدمه نظام التكاليف المطبق حاليا، فقد أشارت مؤسسات عينة البحث إلى درجة متوسط بواقع 26% تقريبا والى درجة مرتفعة بواقع 34% تقريبا وبدرجة مرتفعة جدا بواقع 26% تقريبا، وبمتوسط

إجمالي على إجابات أسئلة قياس هذه الفقرة بلغ 74% ما يعادل 3.686 درجة، أما فيما يتعلق بالصعوبة التي تواجه المؤسسات عينة البحث في تفسير ربحية خدمات الرعاية الصحية المقدمة من خلال نظام التكاليف القائم لديها، فقد أشارت مؤسسات عينة البحث إلى درجة متوسط، ومرتفع، ومرتفع جدا بنسبة 17% 26% 34% تقريبا على التوالي، وفيما إذا كان هنالك صعوبة تواجه هذه المؤسسات في تحديد هامش الربح المحقق من كل خدمة علاجية باستخدام نظام التكاليف القائم، فقد تركزت النسبة عند درجة متوسط وذلك بواقع 40% تقريبا، وبمتوسط لهذه الفقرة بلغ 68% وهي تعادل 3.4 درجة، أما عن الصعوبة المتعلقة بخفض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة، فقد كانت النسب موزعة بشكل متقارب ما بين الدرجات منخفض، ومتوسط، ومرتفع، ومرتفع جدا، وبمتوسط إجمالي للإجابات على هذه الفقرة بلغ 67% والتي تعادل 3.343 درجة.

يوضح الجدول رقم (5-5) توزيع المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة القياس، وكما يظهر من خلال الجدول السابق أن الانحراف المعياري ليس عالياً وثابتاً تقريباً لدى غالبية الأسئلة كذلك فيما يتعلق بالمنوال

ويلاحظ أن العبارة رقم (12) والمتعلقة بقياس درجة الصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد هامش الربح المحقق من كل خدمة علاجية باستخدام نظام التكاليف القائم، قد حصدت أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.286) في حين جاءت العبارة رقم (11) والمتعلقة بمدى الصعوبة التي تواجه هذه المؤسسات في تحديد أسعار الخدمات العلاجية على ضوء ما يقدمه نظام التكاليف المطبق من بيانات تكاليف بأعلى متوسط حسابي حيث بلغ (3.686).

كما يلاحظ من الجدول ذاته أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الاختبار قد بلغ (3.429) ما يعادل 68%، وبانحراف معياري إجمالي بلغ (0.778)، وبما أن المتوسط الحسابي للإجابات هو اكبر من الوسط الفرضي الذي تقارن به الإجابات، فذلك يعني أن هنالك صعوبات تواجه المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية خدمات الرعاية الصحية المقدمة من قبلها.

نستنتج من نتائج التحليل السابق عجز المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة على تنوعها، ويعود السبب الرئيسي وراء ذلك إلى الاعتماد على نظم التكاليف التقليدية بما تحمله من سلبيات خاصة فيما يتعلق بعشوائية تخصيص التكاليف غير المباشرة في الوقت الذي تشهد فيه بيئة هذه المؤسسات تغيرات وتطورات مستمرة لم تعد

فيه هذه الأنظمة صالحه لغايات توفير معلومات وبيانات مناسبة تلبي احتياجات الإدارة في تحديد تكلفة المنتجات، وبالتالي هامش الربح المحقق من كل خدمة، الأمر الذي يضعف قدرتها في اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بإدارة التكلفة، وبمزيج الخدمات المنتجة، والتسعير، وإعادة التسعير.

الجدول رقم (5-5)

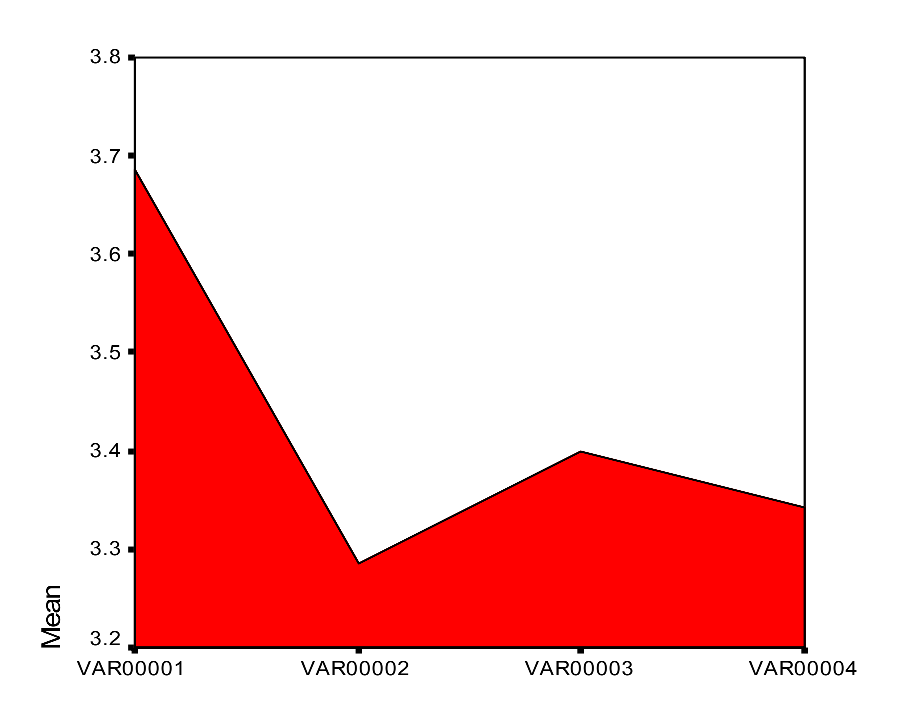
تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية المنتجات

الرقم	البيان	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
11	مدى الصعوبة التي تواجهكم في تحديد أسعار الخدمات العلاجية على ضوء ما يقدمه نظام التكاليف المطبق لديكم من بيانات تكاليف	2.9% 1	11.4% 4	25.7% 9	34.3% 12	25.7% 9	3.686	0.7671
12	مدى الصعوبة التي تواجهكم في تفسير ربحية خدمات الرعاية الصحية المقدمة من خلال نظام التكاليف القائم لديكم	8.6% 3	14.3% 5	17.1% 6	25.7% 9	34.3% 12	3.286	0.7633
13	مدى الصعوبة التي تواجهكم في تحديد هامش الربح المحقق من كل خدمة علاجية باستخدام نظام التكاليف القائم لديكم	2.9% 1	17.1% 6	40% 14	17.1% 6	22.9% 8	3.400	0.7976
14	مدى الصعوبة التي تواجهكم في خفض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة	5.7% 2	25.7% 9	22.9% 8	20% 7	25.7% 9	3.343	0.7833
	المتوسط العام						**3.429**	**0.778**

والشكل رقم (5-3) أدناه يوضح هذا التوزيع تبعاً للمتوسطات الحسابية لإجابات مجتمع البحث على فقرات القياس هذه..

الشكل رقم (3-5)

توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية المنتجات



اختبار T-test

ويوضح الجدول رقم (6-5) نتائج قياس اختبار T-test والتي أظهرت وجود قيم معنوية عند t، باستثناء الفقرة المتعلقة بالصعوبة في تحديد أسعار الخدمات العلاجية على ضوء ما يقدمه نظام التكاليف الحالي، حيث جاءت قيمة t بواقع 1.84.

جدول رقم (5-6)

اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة

البيان	Sig. (2-tailed)	t
الصعوبة في تحديد أسعار الخدمات العلاجية على ضوء ما يقدمه نظام التكاليف الحالي	**0.075**	**1.840**
الصعوبة في تفسير ربحية خدمات الرعاية الصحية المقدمة	**0. 85**	**2.086**
الصعوبة في تحديد هامش الربح المحقق من كل خدمة علاجية	**0. 34**	**2.980**
الصعوبة في خفض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة	**0.123**	**2.582**

تؤكد هذه النتيجة ما تم التوصل إليه في التحاليل والاختبارات السابقة من وجود صعوبات تواجهها المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة، مما يتطلب معه تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وبهذه النتيجة يكون قد تم تحقيق هدف الدراسة الفرعي الثالث.

4: قدرة المستشفيات الأردنية في التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة تحليل التكرارات والنسب المئوية (الهدف الفرعي الرابع)

وقد تم القياس من خلال الفقرات (15-16) في الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة، والجدول رقم (5-7) يوضح توزيع إجابات هذه العينة على هذه الأسئلة.

وقد جاءت الإجابات على أسئلة القياس المتعلقة بالصوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة لخدمات الرعاية الصحية المقدمة متركزة كما يطهرها الجدول أدناه في الدرجات المتوسطة والمرتفعة وبنسبة 29% و40% تقريبا على التوالي، بينما جاء متوسط النسب للإجابات على هذه الفقرة بواقع 66% وهي تعادل 3.286 درجة، أما فيما يتعلق بقدرة هذه المؤسسات على التخلص من التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة فقد تركزت هذه النسب ما بين المرتفعة والمرتفعة جدا وذلك بنسبة 34% و31% على التوالي، وبمتوسط عام على هذه الفقرة 74% ما يعادل 3.685 درجة.

الجدول رقم (7-5)

تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في التخلص من التكاليف غير المستغلة

الرقم	البيان	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
15	مدى الصعوبة التي تواجهكم في تحديد التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة لخدمات الرعاية الصحية المقدمة	14.3% 5	5.7% 2	28.6% 10	40% 14	11.4% 4	3.286	0.784
16	قدرتكم على التخلص من التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة	8.6% 3	11.4% 4	14.3% 5	34.3% 12	31.4% 11	3.685	0.796
	المتوسط العام						**3.485**	**0.790**

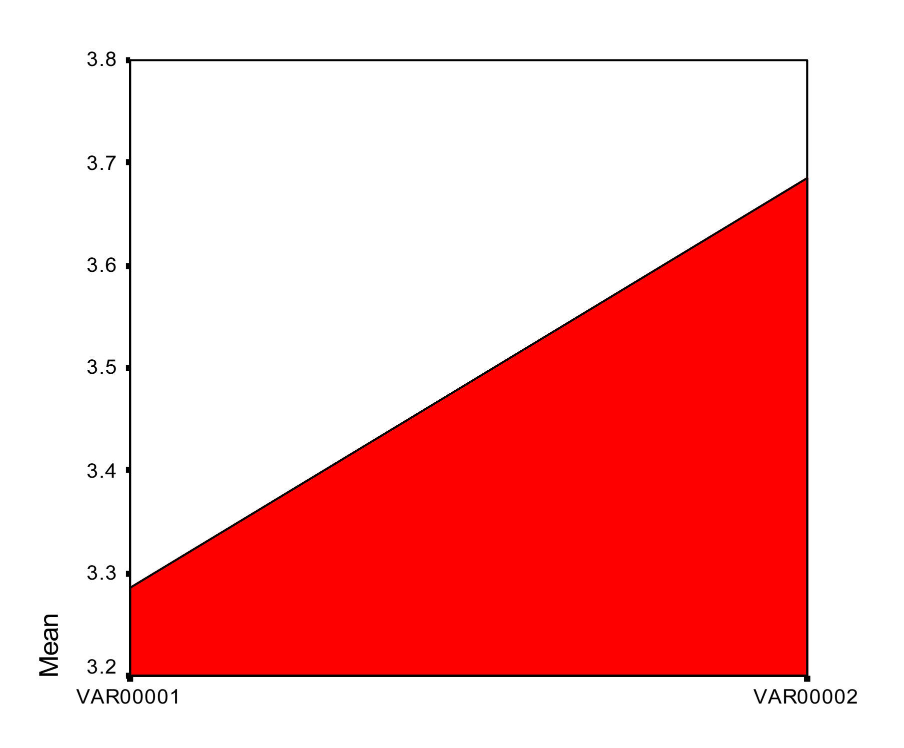
ويظهر من الجدول رقم (7-5) أعلاه، أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الاختبار، قد بلغ (3.485) أي ما يعادل 69.7%، وبما أن المتوسط الحسابي للإجابات هو اكبر من الوسط الفرضي الذي تقارن به الإجابات فهذا يعني أن هناك اتفاق على وجود صعوبات تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد التكاليف غير المستغلة، وأن هذه المؤسسات لديها القدرة في الوقت ذاته في التخلص من هذه التكاليف في حالة تم تحديدها.

ومن هنا فان مسألة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى هذه المؤسسات ومن خلال آلية عمله سوف يساعدها في عملية تحديد التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة تمهيدا للتخلص منها طالما أن القدرة على ذلك متوفرة.

والشكل التالي يوضح هذا التوزيع تبعاً للمتوسطات الحسابية لإجابات عينة البحث على فقرات قياس هذه..

الشكل رقم (4-5)

توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في التخلص من التكاليف غير المستغلة



اختبار T-test

يوضح الجدول (8-5) أدناه نتائج اختبار T-test، حيث تؤكد النتائج وجود القيم المعنوية لدى كافة الفقرات

الجدول رقم (8-5)

اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة

t	Sig. (2-tailed)	البيان
3.174	0.003	صعوبة تحديد التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة
2.406	0.169	القدرة في التخلص من التكاليف غير المستغلة

وتؤكد نتائج الجدول ما تم التوصل إليه في الاختبارات أعلاه من عدم قدرة المستشفيات الأردنية في تحديد التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة لديها، مما يتطلب معه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وبذلك يتم تحقيق هدف الدراسة الفرعي الرابع.

5: مدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية (الهدف الفرعي الخامس)

تحليل التكرارات والنسب المئوية

لقد تم الاختبار من خلال العبارات (17-21)، حيث يوضح الجدول رقم (9-5) توزيع إجابات عينة الدراسة على هذه الفقرات.

وقد لوحظ من خلال التحليل أن إجابات أفراد عينة البحث على حالة وجود التعدد في خدمات الرعاية الصحية المقدمة من قبلها بأنها مرتفعة ومرتفعة جدا بشكل عام وبنسبة 29% و34% على التوالي، وبمتوسط عام لهذه الفقرة 75% وهي معادلة ل3.742 درجة، أما عن درجة الاختلاف في حجم خدمات الرعاية الصحية المقدمة، فقد تركزت في الدرجات المنخفضة، والمرتفعة، والمرتفعة جدا بواقع 28%، 26%، و34% على التوالي، بينما بلغ المتوسط العام لهذه الفقرة 72% أي ما يعادل 3.6 درجة

وهي نسبة مرتفعة عموما، وعن درجة الاختلاف من حيث طبيعة خدمات الرعاية الصحية المقدمة، فقد تركزت الإجابات بين المرتفعة والمرتفعة جدا بواقع 46% و31% على التوالي، في حين بلغ المتوسط العام لهذه الفقرة 78% ما يعادل 3.885 درجة، أما فيما يتعلق بعدد الأنشطة المساندة لنشاط الرعاية الصحية لدى المستشفيات الأردنية، فقد تركزت الإجابات ما بين المتوسطة، والمرتفعة، والمرتفعة جدا وبواقع 34%، 23% و34% على التوالي، وكان المتوسط العام للإجابات على هذه الفقرة 76% وهي معادلة ل3.8 درجة، وفيما يتعلق بالأهمية النسبية للأنشطة المساندة اللازمة لتقديم خدمة الرعاية الصحية، فقد تركزت إجابات عينة البحث على درجة مرتفع حول ذلك وبنسبة 40%، وبمتوسط عام لهذه الفقرة 68% والتي تعادل 3.4 درجة.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (9-5) أن العبارة رقم (21) قد حصدت أقل متوسط حسابي حيث بلغ (3.4) والمتعلقة بالأهمية النسبية للأنشطة المساندة اللازمة لتقديم خدمة الرعاية الصحية، في حين جاءت العبارة رقم (19) والمتعلقــة بدرجة الاختلاف من حيث طبيعة خدمات الرعاية الصحية المقدمة بأعلى متوسط حسابي حيث بلغ (3.885).

وكما يظهر من الجدول ذاته أن المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرات قد بلغ (3.685) وقد بلغ الانحراف المعياري لها (0.797)، وبما أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي الذي تقارن به الإجابات فهذا يعني أن هناك اتفاق على ضرورة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية.

مما سبق يتبين لنا مدى التعدد في طبيعة الخدمات المنتجة، إضافة إلى تباينها من حيث النوع والحجم، كما تبين لنا التعدد في الأنشطة المساندة لعملية إنتاج الخدمة من قبل المستشفيات الأردنية وتنامي الأهمية النسبية لها، كل ذلك يتطلب تطبيق نظام تكاليف حديث يكون قادرا على تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات المنتجة باختلافها، إذ انه في هكذا حالة فان أنظمة التكاليف التقليدية ومن خلال آلية عملها سوف تكون حتما عاجزة عن أداء هذا الدور، ومن هنا فان نظام التكاليف المبني على الأنشطة سوف يوفر الإمكانية لعملية تخصيص سليمة على الخدمات المختلفة وبشكل دقيق.

الجدول رقم (9-5)

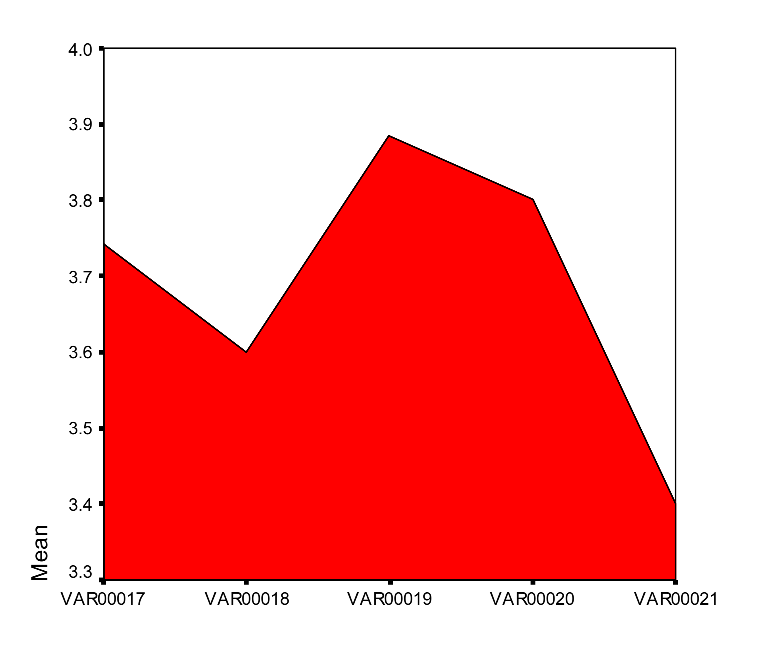
تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بمدى تعدد الخدمات والأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية

الرقم	البيان	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
17	درجة التعدد في خدمات الرعاية الصحية المقدمة من قبل مؤسستكم	5.7% 2	11.4% 4	20% 7	28.6% 10	34.3% 12	3.742	0.7936
18	درجة الاختلاف من حيث حجم خدمات الرعاية الصحية المقدمة	2.9% 1	28.6% 10	8.6% 3	25.7% 9	34.3% 12	3.600	0.7785
19	درجة الاختلاف من حيث طبيعة خدمات الرعاية الصحية المقدمة	8.6% 3	2.9% 1	11.4% 4	45.7% 16	31.4% 11	3.885	0.8045
20	عدد الأنشطة المساندة لنشاط الرعاية الصحية لديكم	2.9% 1	5.7% 2	34.3% 12	22.9% 8	34.3% 12	3.800	0.8176
21	درجة الأهمية النسبية للأنشطة المساندة لعملية لإنتاج خدمة الرعاية الصحية	8.6% 3	17.1% 6	17.1% 6	40% 14	17.1% 6	3.400	0.7942
	المتوسط العام						**3.685**	**0.797**

والشكل التالي يوضح هذا التوزيع تبعاً للمتوسطات الحسابية لإجابات عينة البحث على فقرات القياس هذه..

الشكل رقم (5-5)

توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بتعدد الخدمات والأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية



اختبار T-test:

يوضح الجدول رقم (5-10) نتائج اختبار T-test المتعلقة بمدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية، والتي تؤكد نتائجها وجود قيم معنوية عند t، الأمر الذي يؤكد ما تم التوصل إليه من نتائج تحليل التكرارات واختبار المتوسطات الحسابية والمتمثلة بوجود التعدد في الخدمات والأنشطة لدى هذه المؤسسات، باستثناء الفقرة المتعلقة بالأهمية النسبية للأنشطة المساندة اللازمة لتقديم الخدمة، حيث لم تظهر قيمة معنوية لها، حيث كانت قيمة t (1.944)، وعلى ذلك يكون قد تم تحقيق هدف الدراسة الفرعي الخامس.

الجدول رقم (10-5)

اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بمدى تعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية

البيان	Sig. (2-tailed)	t
التعدد في خدمات الرعاية الصحية المقدمة	0.001	3.599
الاختلاف من حيث حجم خدمات الرعاية الصحية المقدمة	0.011	2.708
الاختلاف من حيث طبيعة خدمات الرعاية الصحية المقدمة	0.000	4.527
عدد الأنشطة المساندة لنشاط الرعاية الصحية	0.000	4.385
الأهمية النسبية للأنشطة المساندة اللازمة لتقديم الخدمة	0.060	1.944

6: الصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة

تحليل التكرارات والنسب المئوية (الهدف الفرعي السادس)

وقد تم القياس من خلال العبارات (22-30) في الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة، والجدول رقم (11-5) يوضح توزيع إجابات عينة البحث عليها.

لوحظ من خلال القياس أن درجة الصعوبة التي تواجهها المستشفيات الأردنية في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من خلال نظام التكاليف المطبق لديها دون تركيز ذو أهمية على الدرجات المختلفة قد بلغت نسبتها 60% والتي تعادل 3 درجات، بينما تركزت الصعوبة في مسألة تحديد مسببات تكلفة الموارد من خلال نظام التكاليف المطبق في درجة منخفض بنسبة 51% أي ما يعادل 2.57 درجة، بينما بلغت النسبة الإجمالية للإجابات على هذه الفقرة بواقع 58% تقريبا وتعادل 2.886 درجة، وعن مسألة صعوبة

تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية التي تقدمها المستشفيات الأردنية من خلال نظام التكاليف المطبق حاليا لديها، فقد تركزت النسب ما بين المرتفعة والمرتفعة جدا وبواقع 37% و29% على التوالي، بينما كانت النسبة الإجمالية لإجابات هذه الفقرة 75% وتعادل 3.743 درجة، أما عن مدى صعوبة تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية المقدمة بدقة من خلال نظام التكاليف المطبق حاليا، فقد جاءت الإجابات متركزة ما بين المرتفع والمرتفع جدا وذلك بنسبة 37% و29% على التوالي بينما النسبة الإجمالية للإجابات على هذه الفقرة فقد بلغت 74% وتعادل 3.714 درجة، أما ما يتعلق بصعوبة تحديد تكلفة الموارد المستهلكة، فقد تركزت نسب الإجابة ما بين المتوسطة والمرتفعة بنسبة 37% و34% على التوالي، في حين بلغت النسبة الإجمالية للإجابات على هذه الفقرة 71% بما يعادل 3.543 درجة، وفيما يتعلق بالفقرة الخاصة بمدى عجز نظام التكاليف المطبق لدى المستشفيات الأردنية من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال التخطيط لعمليات وإجراءات خدمات الرعاية الصحية، فقد تركزت الإجابة بشكل خاص على درجة مرتفع بنسبة 40%، بينما بلغت النسبة الإجمالية لهذه الفقرة 70% والتي تعادل 3.514 درجة، أما عن مسألة مدى عجز نظام التكاليف المطبق لدى المستشفيات الأردنية في تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال الرقابة على المصاريف وخاصة ما يتعلق بالمصاريف غير المباشرة، فقد تركزت الإجابات ما بين المرتفعة، والمرتفعة جدا بنسبة 31% و23% على التوالي، بينما كانت النسبة الإجمالية لهذه الفقرة 66% وتعادل 3.314 درجة، وعن مدى عجز نظام التكاليف المطبق في تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال تقييم الأداء من خلال مقارنة ما هو مخطط مع الأداء الفعلي، فقد تراوحت الإجابات ما بين المتوسطة، والمرتفعة، والمرتفعة جدا وذلك بنسبة

17%، 34% و26% على التوالي، بينما جاءت النسبة الجمالية لهذه الفقرة 72% وتعادل 3.600 درجة، أما فيما يتعلق بمدى عجز نظام التكاليف المطبق في تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال وضع الموازنات التقديرية فكانت الإجابات على هذه الفقرة متراوحة بين المتوسط، والمرتفع، والمرتفع جدا بنسبة 26%، 31% و31% على التوالي، بينما جاءت نسبة الإجابة على هذه الفقرة كمتوسط لجميع الدرجات فيها بواقع 75% وهي تعادل 3.771 درجة

من خلال الجدول (5-11) أدناه يمكن ملاحظة أن الفقرة رقم (23) والمتعلقة مدى صعوبة تحديد مسببات تكلفة الموارد من خلال نظام التكاليف المطبق لدى المستشفيات الأردنية، قد حصدت أقل متوسط حسابي حيث بلغ (2.886)، في حين حصدت الفقرة (30) والمتعلقة بمدى عجز نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال وضع الموازنات التقديرية،أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (3.771).

كما يلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرات قد بلغ(3.454) أي ما يعادل 69%، في حين بلغ الانحراف المعياري لها (0.788)، وبالتالي وبما أن المتوسط الحسابي الإجمالي أكبر من المتوسط الفرضي الذي تقارن به الإجابات فهذا يعني أن هناك صعوبات تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة خدمات الرعاية الصحية المقدمة الأمر الذي يتطلب معه بالضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث أن عدم قدرة هذه المؤسسات على تحديد تكاليف الخدمات المنتجة من قبلها بشكل عام، والقدرة على تحديدها بصورة دقيقة بشكل خاص، سوف يؤدي بالنتيجة إلى فشلها في إدارة التكلفة، والجودة، وسياسة تحديد الأسعار، إضافة إلى عجزها في اتخاذ القرارات السليمة تكتيكية كانت أم إستراتيجية، إضافة إلى فشلها في أداء وظائفها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، والنتيجة لذلك كله إخفاق وفشل هذه المؤسسات في تحقيق أهدافها التي وجدت من اجلها.

الجدول رقم (5-11)

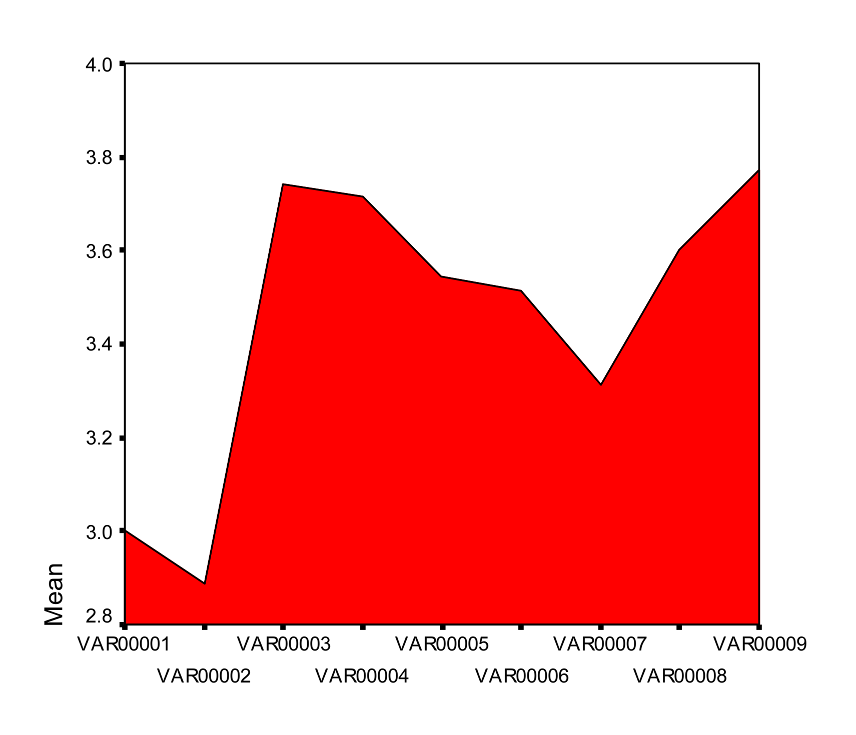
تحليل المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بصعوبة تحديد تكلفة الخدمات المنتجة في بيئة المستشفيات الأردنية

الرقم	البيان	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
22	مدى صعوبة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من خلال نظام التكاليف المطبق لديكم	22.9% 8	14.3% 5	20% 7	25.7% 9	17.1% 6	3.000	0.757
23	مدى صعوبة تحديد مسببات تكلفة الموارد من خلال نظام التكاليف المطبق لديكم	%0	51.4% 18	25.7% 9	5.7% 2	17.1% 6	2.886	0.808
24	مدى صعوبة تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية التي تقدمونها على حدة من خلال نظام التكاليف المطبق حاليا لديكم	2.9% 1	14.3% 5	17.1% 6	37.1% 13	28.6% 10	3.743	0.794
25	مدى صعوبة عملية تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية التي تقدمونها على حدة بدقة	5.7% 2	11.4% 4	17.1% 6	37.1% 13	28.6% 10	3.714	0.813
26	مدى صعوبة تحديد تكلفة الموارد المستهلكة	2.6% 1	8.6% 3	37.1% 13	34.3% 12	17.1% 6	3.543	0.794
27	مدى عجز نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال التخطيط لعمليات وإجراءات القيام بأداء خدمات الرعاية الصحية	143% 5	11.4% 4	8.6% 3	40% 14	25.7% 9	3.514	0.791
28	مدى عجز نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال الرقابة على المصاريف، وخاصة ما يتعلق بالمصاريف غير المباشرة	14.3% 5	17.1% 6	14.3% 5	31.4% 11	22.9% 8	3.314	0.774
29	مدى عجز نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال تقييم الأداء من خلال مقارنة ما هو مخطط مع الأداء الفعلي	2.9% 1	20% 7	17.1% 6	34.3% 12	25.7% 9	3.600	0.796
30	مدى عجز نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال وضع الموازنات التقديرية	5.7% 2	5.7% 2	25.7% 9	31.4% 11	31.4% 11	3.771	0.758
	المتوسط العام						**3.454**	**0.788**

والشكل رقم (5–6) أدناه يوضح هذا التوزيع تبعاً للمتوسطات الحسابية لإجابات عينة البحث على فقرات القياس هذه..

الشكل رقم (5–6)

توزيع متوسط الإجابات المتعلقة بصعوبة تحديد تكلفة الخدمات المنتجة في بيئة المستشفيات الأردنية



اختبار T-test:

إن نتائج اختبار t تؤكد وجود الدلالات الإحصائية لقيم t، كما يوضح الجدول رقم (5–12)، باستثناء الفقرة المتعلقة بصعوبة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من خلال نظام التكاليف المطبق، ومن خلال نتائج الجدول المذكور فإنها تؤكد ما تم التوصل إليه من وجود صعوبات تقف في وجه المستشفيات الأردنية فيما يتعلق بمسألة تحديد تكلفة الخدمات المنتجة، الأمر الذي يعني ضرورة تطبيق نظم تكاليف متقدمة مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

الجدول رقم (5-12)

اختبار T-test لفقرات القياس المتعلقة بالصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة

t	Sig. (2-tailed)	البيان
0.00	1.000	الصعوبة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من خلال نظام التكاليف المطبق
2.597	0454	الصعوبة في تحديد مسببات تكلفة الموارد من خلال نظام التكاليف المطبق
3.695	0.492	الصعوبة في تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية المقدمة
2.682	0.102	عجز نظام التكاليف المطبق حاليا في تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية
2.944	0.060	قدرة نظام التكاليف الطبق حاليا في تحديد تكلفة الموارد المستهلكة
2.510	0.140	عجز نظام التكاليف المطبق من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال التخطيط لعمليات وإجراءات القيام بأداء خدمات الرعاية الصحية
2.404	0.022	عجز نظام التكاليف المطبق من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال الرقابة على المصاريف، وخاصة ما يتعلق بالمصاريف غير المباشرة
2.540	0.133	عجز نظام التكاليف المطبق من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال تقييم الأداء
3.473	0.039	عجز نظام التكاليف المطبق من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال وضع الموازنات التقديرية

بناء على ما سبق وتقدم من نتائج في الاختبارات السابقة فإنه يمكن أن نستدل على أن عينة الدراسة تجد توفر مقومات تطبيق هذا النظام في داخل بيئة المستشفيات الأردنية، ويمكن الاستدلال على ذلك من خلال نتائج القياس التي ظهرت للفقرات المتعلقة بتحقيق أهداف الدراسة الفرعية الستة السابقة. إذ بلغ المتوسط الحسابي المرتبط بكافة أسئلة القياس المتعلقة بتحقيق هدف الدراسة الرئيسي الأول 3.500 درجة، ومن هنا فأن النتيجة كانت إثبات توفر المقومات الملائمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية، وبذلك يكون هدف الدراسة الرئيس الأول قد تحقق.

بعد أن تمت عملية قياس واختبار إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني من خلال توفر مقومات ذلك التطبيق، فإنه سوف يتم الانتقال إلى الباب التالي والذي سيتضمن الترجمة الفعلية لواحدة من أهم المزايا الناتجة عن استناد واستخدام الإدارة للمعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والمتمثلة في إعداد الموازنات التقديرية وذلك لما لها من دور فاعل في إدارة التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء.

سوف يتم وضع الآلية المناسبة لإعداد الموازنة التقديرية على ضوء المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، ومن هنا فقد وقع الاختيار على مستشفى الكرك الحكومي لتكون نموذجا للتطبيق.

الباب الثاني

الإدارة المبنية على الأنشطة في المستشفيات الأردنية

تم في الباب السابق إختبار مدى توفر الأشتراطات اللازمة والتي يتطلبها التطبيق الناجح والمجدي لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية، وقد اثبتت نتائج القياس توفرها في هذه البيئة، ومن هنا فإنه يكون من المجدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية لما يتمتع به هذا النظام من مزايا عديدة التي من شأنها أن تعود بالكثير من الإيجابيات على المؤسسة التي تعمل على تطبيقه، خاصة في مجال الأستفادة من البيانات والمعلومات التي يمكن أن يوفرها والتي تكون قريبة الى الدقة والمصداقية مما هو عليه الحال في أنظمة التكاليف التقليدية كما سيق وأن أشير إليه في الفصول السابقة، بحيث تقوم الإدارة بتأدية وظائفها المختلفة بالاستناد إلى هذه البيانات والمعلومات وما يتمخض عن ذلك بالضرورة من أداء فاعل وكفء وموضوعي تتحقق معه في نهاية المطاف اهداف المؤسسة التي وجدت من أجلها.

سوف يتم في هذا الباب واستكمالا لما تم التوصل اليه في الباب السابق وضع نموذج يبين الية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية، كما سيتم تطبيق هذا النموذج على مستشفى الكرك الحكومي، وبعد أن يتم ذلك سوف يتم إستخدام البيانات والمعلومات التي يوفرها هذا النظام لغايات إعداد موازنة تكلفة الخدمة والأنشطة، وذلك تحقيقا للهدف الرئيس الثاني والثالث والرابع.

المبحث الأول

نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية

إن عملية وضع نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتطلب بشكل عام معرفة العناصر الأساسية التي يتكون منها هذا النموذج، وإنه متى ما أمكن تعريف هذه العناصر وتحديدها فإن مسألة التصميم هذه تصبح ممكنة.

قبل أن تتم عملية تحديد وتعريف العناصر الأساسية التي يتكون منها نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية، فإنه لا بد من التعرف على الخصائص الأساسية التي تتميز بها هذه المستشفيات، ومن هنا وبعد إجراء المعاينة الواقعية لقطاع المستشفيات الأردني، والتعرف عن قرب على طبيعة الخدمات التي يقدمها، وكيفية سير عملية إنتاج خدمات الرعاية الصحية، وطبيعة الأنشطة التي تؤديها مؤسسات هذا القطاع، ونظم التكاليف المستخدمة لديها، فإنه يمكن تحديد خصائص المؤسسات التي تنتمي لقطاع المستشفيات اولا، ومن ثم العناصر الأساسية التي يتكون منها نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ثانيا، وعلى النحو الأتي:

أولا: خصائص المؤسسات التي تنتمي لقطاع المستشفيات

1. إن جميع المستشفيات الأردنية تقوم بإنتاج خدمة الرعاية الصحية التي تتمثل بالفحص الطبي الأولي، والتحاليل الطبية المخبرية، والمعالجة السريرية، والعمليات الجراحية، وغيرها من الإجراءات العلاجية ذات الصلة.

2. تتضمن المستشفيات الأردنية عدة أقسام للمعالجة السريريه، مثل الباطني، العظام، النسائية والتوليد، وغيرها، وغالبا ما تكون هذه الأقسام مجزئة حسب الجنس، وفي أحيان أخرى قد يضم القسم عدة اختصاصات (مدمجة).

3. يوجد العديد من المستشفيات الأردنية التي تتخصص بإنتاج وتقديم نوع محدد من خدمات الرعاية الصحية، مثل خدمات التوليد.

4. تتفاوت المستشفيات الأردنية من حيث عدد الأسرّة التي تحتويها.

5. إن معظم المستشفيات الأردنية مرتبطة بعقود مع شركات تأمين، تلتزم بموجبها المستشفيات بتقديم خدماتها الطبية لزبائن شركات التأمين بموجب الأسعار المتفق عليها مسبقا بين الطرفين.

6. إن نسبة الإشغال في قطاع المستشفيات الأردني لا يتجاوز 70% في مستشفيات القطاع الحكومي، أما عن نسبة الإشغال في مستشفيات القطاع الخاص تحديدا فهي لا تتجاوز 48%.

7. إن جميع المستشفيات الأردنية تستخدم نظم محاسبية تقليدية، أما عن نظم التكاليف، فقد لوحظ أن القليل من المستشفيات التي تنتمي للقطاع الحكومي ومستشفيات القطاع الخاص تطبق فيها نظم التكاليف التقليدية، وأما البقية فإنها لا تستخدم ولا تطبق مطلقا أي نظام للتكاليف.

8. هنالك عدد محدود جدا من مستشفيات القطاع الحكومي التي تقوم بإعداد موازنات تقديرية جزئية غير شاملة استنادا إلى البيانات والمعلومات التي توفرها نظم التكاليف التقليدية المطبقة لديها، أما المستشفيات التابعة للقطاع الخاص فأنها لا تقوم بذلك.

9. هنالك تفاوت كبير في اسعار خدمات الرعاية الصحية خاصة بمقارنة مستشفيات القطاع الحكومي مع مستشفيات القطاع الخاص، حيث أن الأولى غير هادفة إلى الربح يفترض أن تعمل لتحقيق إيراد

قادر على تغطية مصاريفها والتزاماتها، أما الأخيرة فهي تعمل من أجل تحقيق إيراد كافي لتغطية مصاريفها والتزاماتها، إضافة الى تحقيق هامش ربح مرضي وعائد مناسب على رأس المال.

10. إن جميع هذه المستشفيات تقوم بتقديم خدمات غير ملموسة يشعر بها الزبون ويقدرها من حيث الجودة، والسعر، والتوقيت وهو على إستعداد لأن يدفع مقابل ذلك.

ثانيا: العناصر الأساسية التي يتكون منها نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية:

1. الموارد، تتطلب أي عملية إنتاج سواء كانت سلعا أو خدمات موارد تسهل وتساعد عملية الإنتاج تلك، ومن امثلة ذلك، الموارد البشرية، الأجهزة، القرطاسية، المحروقات، المياه، الكهرباء، وغيرها، وإن لهذه الموارد تكلفة تتحمل عبئها المؤسسة مقابل الحصول عليها.
2. محركات الموارد، وهي تمثل الأساس والمعيار الذي تخصص بموجبه تكلفة الموارد بشكل مناسب على الأنشطة التي تستفيد منها.
3. الأنشطة، وهي كافة الأعمال المنتظمة والمعروفة من حيث طبيعتها التي تقوم بها المستشفى لتقديم خدمة الرعاية الصحية، إضافة الى الأعمال المساندة لها. وتختلف الأنشطة من حيث مستويات حدوثها وكما يلي:

- أنشطة على مستوى المؤسسة، مثل نشاط الإدارة العامة، نشاط المالية، نشاط شؤون الموظفين، نشاط خدمة المرافق العامة، نشاط الأمن والحماية، وغيرها.
- أنشطة على مستوى الإنتاج، مثل نشاط التحليل المخبري، نشاط الأشعة، نشاط الاستقبال.
- أنشطة على مستوى الدفعة، مثل نشاط التغذية.
- أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة، مثل نشاط المعالجة والرعاية الصحية المباشرة لقسم معين.

4. محركات الأنشطة، وهي تمثل الأساس والمعيار الذي يتم به تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على أهداف التكلفة.
5. هدف التكلفة، وهو يمثل الشيء المراد معرفة التكلفة الكلية والنهائية له، فهو يتضمن التكاليف المباشرة الخاصة به، إضافة إلى حصته مما تم تخصيصه إليه من تكاليف الأنشطة التي يستفيد منها، والتي تتم وفق محركات مناسبة لتكلفة الأنشطة، وعند الحديث عن المستشفيات فإن هدف التكلفة قد يكون قسما من الأقسام الذي يقوم بتقديم خدمة الرعاية الصحية، أو طبيعة خدمة علاجية معينة، أو أيام إقامة المريض، أو المريض الذي يتلقى هذه الخدمة.

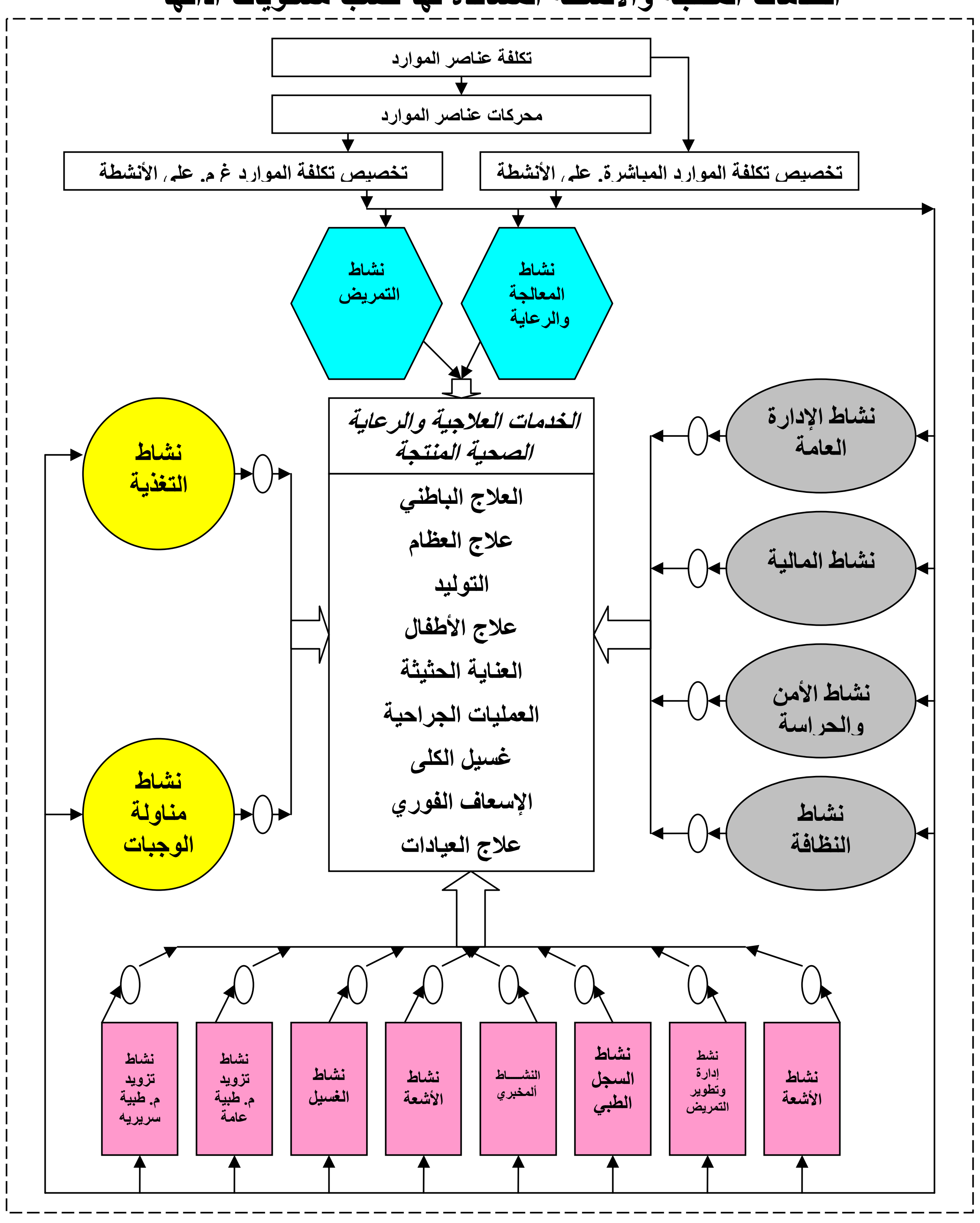
بعد أن تم تحديد الخصائص التي تتمتع بها المستشفيات الأردنية، وبعد تحديد وتعريف العناصر الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، فإنه تم وضع النموذج الذي يوضح آلية تطبيق هذا النظام في المؤسسات التي تتبع قطاع المستشفيات الأردني، وكما هو مبين في الشكل رقم (7-5) أدناه.

يوضح الشكل أدناه المرحلتين الأساسيتين لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الأردنية، حيث تعمل المرحلة الأولى على تخصيص تكاليف عناصر الموارد المباشرة وغير المباشرة، ويتم هنا تحميل التكاليف المباشرة إلى الأنشطة التي استهلكتها وانتفعت بها والتي تربطها بعلاقة سببية واضحة، أما التكاليف غير المباشرة، فإنه يتم تخصيصها إلى الأنشطة حسب طلب وانتفاع كل نشاط من هذه العناصر ويتم ذلك من خلال محركات مناسبة لتكاليف الموارد غير المباشرة.

يتم في المرحلة الثانية تخصيص تكاليف الأنشطة التي تحددت بموجب المرحلة الأولى إلى هدف التكلفة والذي يمثل الشيء المراد معرفة التكلفة الكلية له (مباشرة، وغير مباشرة)، ويتمثل هنا بالخدمات العلاجية والرعاية الصحية التي تنتجها وتقدمها المستشفى.

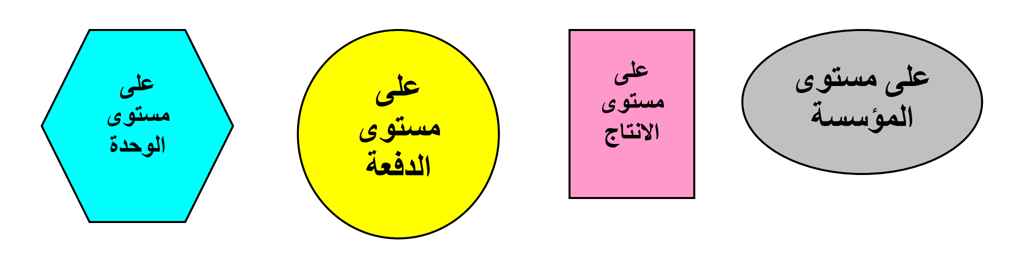
الشكل رقم (7-5)

الخدمات المنتجة والأنشطة المساندة لها حسب مستويات أدائها



(من تصميم الباحث)

وتظهر الأشكال الواردة في الرسم أعلاه مستويات الأنشطة التي تمثلها:



المبحث الثاني

نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي

نبذة عن مستشفى الكرك الحكومي

يقع مستشفى الكرك الحكومي الجديد في مدينة الكرك الأردنية التي تبعد حوالي مائة وخمسون كيلومترا جنوب العاصمة عمان على الطريق العام المؤدي إلى جامعة مؤتة، وقد تم افتتاح هذا المستشفى بتاريخ 1996/7/12، وبني بتبرع من الحكومة الإيطالية ضمن التعاون القائم مع حكومة المملكة.

يضم مستشفى الكرك الحكومي الأقسام والمرافق المختلفة التالية والتي يبينها الجدول رقم (13-5) أدناه.

جدول رقم (13-5)

الأقسام التي تتضمنها مستشفى الكرك الحكومي

1	الإدارة		
	السجل الطبي		شؤون الموظفين
	السكرتاريا		مكتب المدير
	مكتب المساعد الإداري		مكتب رئيسة التمريض
	الصيدلية الرئيسية		استراحة الزوار
2	المحاسبة	12	قسم الرجال (جراحة وباطني)
3	قسم الأطفال	13	قسم الخداج
4	قسم التوليد	14	قسم الطوارئ
5	قسم الأشعة	15	التصوير الطبقي
6	قسم الدخول	16	وحدة تطوير التمريض
7	قسم النساء (جراحة وباطني)	17	قسم العناية المركزة بالخداج
8	قسم العمليات	18	المقسم
9	قسم العناية الحثيثة	19	قسم المختبر
10	قسم الطب الشرعي	20	استراحة الطوارئ
11	قسم الصيانة الطبية	21	صيدلية الطوارئ

نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي

بالاستناد إلى الآلية التي تبين كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني ضمن النموذج والموضحة في الشكل رقم (7−5)، فإنه سوف يتم تطبيق هذا النظام وفقا للخطوات التالية:

أولا: تحديد الموارد الاقتصادية

سوف يتم في هذه الخطوة تحديد عناصر الموارد الاقتصادية التي تتطلبها عملية إنتاج وتقديم خدمة المعالجة والرعاية الصحية في مستشفى الكرك الحكومي، والتي بدونها لا تستطيع هذه المؤسسة بطبيعة الحال من القيام بإنتاجها هذا.

يوضح الجدول رقم **(14−5)** عناصر الموارد الاقتصادية وقيمها الإجمالية كما هي لسنة 2006.

جدول رقم (14-5)

عناصر الموارد الاقتصادية وقيمها الإجمالية كما هي لسنة 2006

الرقم	البيان	القيمة
1	الرواتب والأجور	2391817
2	كهرباء	62636
3	مياه	31560
4	محروقات	49712
5	هاتف	9852
6	مواد مستهلكة طبية عامة طبية	371210
7	مواد مستهلكة طبية عامة سريريه	228870
8	مواد مستهلكة عامة	57012
9	صيانة عامة	157745
10	صيانة أجهزة طبية	125432
11	صيانة سيارات	21228
12	بياضات	**2312**
13	مواد تغذية	152124
14	إيجارات	4800
15	تأمين سيارات	3600
16	استهلاك مباني	168600
17	استهلاك أثاث	19620
18	استهلاك السيارات	16797
19	استهلاك أجهزة ومعدات عامة	6800
20	استهلاك أجهزة ومعدات طبية	183338

ثانيا: تحديد الأنشطة الرئيسية

بعد أن تمت عملية تحديد وحصر عناصر الموارد الاقتصادية اللازمة للقيام وإتمام عملية إنتـاج وتقديم خدمة المعالجة والرعاية الصحية في مستشفى الكرك الحكومي، فإنه سوف يتم في هـذه الخطـوة تحديد الأنشطة التي يتم أداؤها داخل المستشفى والتي تؤدي في النهاية إلى إنتاج الخدمة، وقد تمت عملية تبويب هذه الأنشطة حسب المستوى الذي يؤدى به كل نشاط.

ويوضح الجدول رقم (15-5) الأنشطة التي تؤدى داخل مستشفى الكرك الحكومي حسب مستويات أدائها.

جدول رقم (15-5)

الأنشطة التي تؤدى داخل مستشفى الكرك الحكومي حسب مستويات أدائها

	أنشطة على مستوى الوحدة
1	نشاط الرعاية الصحية المباشرة
2	نشاط التمريض
	أنشطة على مستوى الدفعة
3	نشاط التغذية
4	نشاط مناولة الطعام
	أنشطة على مستوى الإنتاج
5	نشاط الأشعة
6	نشاط السجل الطبي
7	نشاط الغسيل
8	نشاط إدارة وتطوير التمريض
9	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة العامة
10	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة ألسريريه
11	نشاط نقل الممرضين
12	النشاط ألمخبري
	أنشطة على مستوى المؤسسة
13	نشاط الإدارة العامة
14	نشاط المالية
15	نشاط الأمن والحراسة
16	نشاط النظافة

ثالثا: تخصيص تكلفة الموارد الإقتصادية على الأنشطة

بعد أن تم تحديد الأنشطة التي تؤدى داخل مستشفى الكرك الحكومي لغايات إنتاج وتقديم خدمة المعالجة والرعاية الصحية، والموارد الاقتصادية التي تتطلبها هذه الأنشطة فإنه لا بد وكما سوف يتم في هذه الخطوة من عملية تخصيص تكلفة عناصر الموارد الاقتصادية على الأنشطة التي تطلب وتحتاج هذه الموارد.

وهنا لا بد من الاعتماد على قاعدة العلاقة والسببية في تتبع وتخصيص هذه التكاليف إلى الأنشطة، فإذا كان النشاط سببا واضحا ومباشرا في إحداث هذه التكلفة، فإن عملية التخصيص سوف تكون مباشره للنشاط الذي تسبب في حدوثه، وهذا ما يسمى بالتكلفة المباشرة، أما في حالة عدم وضوح العلاقة والسببية ما بين التكلفة والنشاط الذي تسبب في حدوثه، فإنه والحالة هذه لا بد من استخدام محركات مناسبة لتكلفة عناصر الموارد الاقتصادية لتخصيصها على الأنشطة التي استفادت منها في القيام بمهماتها.

يوضح الجدول رقم (5–16) تخصيص تكلفة الموارد الإقتصادية على الأنشطة، وقد تم ذلك بتتبع التكاليف التي لها علاقة وارتباط مباشر مع النشاط المعني من واقع السجلات والمستندات المحاسبية، كما يوضح الجدول رقم (5–17) عملية تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة الإنتاجية.

جدول رقم (16-5)

تخصيص تكلفة الموارد الإقتصادية على الأنشطة

الرقم	النشاط	رواتب وأجور	مواد	مياه	كهرباء	محروقات	صيانة أجهزة طبية	هاتف
1	نشاط التغذية	39208	152124	2524	3430	3977		246
2	نشاط مناولة الطعام	67620						
3	نشاط الأشعة	69756		1736	4092	2734	15472	345
4	نشاط الغسيل	13524		947	768	235		148
5	نشـــاط إدارة وتطـــوير التمريض	6080		631	1020	992		295
6	السجل الطبي	40008		473	1742	743		196
7	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة العامة	4460	371210	158	985	290		150
8	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة ألسريريه	5208	228870	158	985	290		150
9	النشاط ألمخبري	50617		947	3823	1487	12089	150
10	نشاط الإدارة العامة	74272		3156	5083	4971		4926
11	نشاط المالية	61393		1578	2140	2478		345
12	نشاط الأمن والحراسة	27900		158	958	290		49
13	نشاط نقل الممرضين	13933		284	425	447		44
14	نشاط النظافة	121716		2988	2292	11178		

تابع جدول رقم (16-5)

تخصيص تكلفة الموارد الإقتصادية على الأنشطة

الرقم		صيانة عامة	مواد مستهلكة عامة	صيانة سيارات	بياضات	إيجارات	تأمين سيارات	استهلاك مباني
1	نشاط التغذية	7887	5780					8420
2	نشاط مناولة الطعام							
3	نشاط الأشعة	8676	1138					9273
4	نشاط الغسيل	2365	1140		34			4212
5	نشاط إدارة وتطوير التمريض	3148	2850			4739		3365
6	السجل الطبي	2358	2850					2520
7	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة العامة	920	1425					843
8	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة ألسريريه	920	1425					843
9	النشاط ألمخبري	473	855					5055
10	نشاط الإدارة العامة	15774	10450					16860
11	نشاط المالية	7887	3990					8430
12	نشاط الأمن والحراسة	920	285					843
13	نشاط الممرضين	1416	171	6368			50580	1514
14	نشاط النظافة	1576	3648					

تابع الجدول رقم (16-5)

تخصيص تكلفة الموارد الإقتصادية على الأنشطة

الرقم		استهلاك السيارات	استهلاك الأثاث	استهلاك أجهزة ومعدات طبية	استهلاك أجهزة ومعدات عامة	المجموع
1	نشاط التغذية		392		680	224668
2	نشاط مناولة الطعام					67620
3	نشاط الأشعة		165	22615	220	136222
4	نشاط الغسيل		20		1250	24643
5	نشاط إدارة وتطوير التمريض		5650		240	29010
6	السجل الطبي		620		360	51870
7	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة العامة		120		40	380451
8	نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة ألسريريه		120		40	238859
9	النشاط ألمخبري		170	18600	128	94394
10	نشاط الإدارة العامة		2620		1220	139332
11	نشاط المالية		426		580	89247
12	نشاط الأمن والحراسة		85			31488
13	نشاط نقل الممرضين	5039	63		17	80301
14	نشاط النظافة				350	143748

جدول رقم (17-5)

تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة الإنتاجية

	اسم المورد	العلاج الباطني	الجراحة العامة	علاج الأطفال
1	استهلاك مباني	3934	2950	11802
2	استهلاك أثاث	458	344	1374
3	استهلاك أجهزة وأدوات	4278	3208	12833
4	كهرباء	1461	1096	4384
5	مياه	737	555	2209
6	محروقات	1160	870	3480
7	هاتف	230	174	690
8	صيانة أجهزة طبية	1463	1098	4390
9	صيانة عامة	3680	3680	11042
10	مواد مستهلكة عامة	820	785	1640
	المجموع	18221	14760	53844

		علاج العظام	علاج العيون	المسالك البولية
1	استهلاك مباني	984	984	984
2	استهلاك أثاث	115	115	115
3	استهلاك أجهزة وأدوات	1070	1070	1070
4	كهرباء	365	365	365
5	مياه	366	366	366
6	محروقات	920	920	920
7	هاتف	365	246	287
8	صيانة أجهزة طبية	185	185	185
9	صيانة عامة	290	290	290
10	مواد مستهلكة عامة	58	58	58
	المجموع	4718	4599	4640

رابعا: تحديد مسببات التكلفة ومعدلاتها

بعد أن تمت عملية تحديد تكاليف كل نشاط من الموارد الإقتصادية المختلفة، سوف يتم تحديد محركات التكلفة المناسبة لكل من هذه الأنشطة والتي سيتم بموجبها تخصيص تكاليف الأنشطة على هدف التكلفة المتمثل هنا في خدمة العلاج الباطني، وخدمة علاج الجراحة العامة، وخدمة علاج العظام، وخدمة علاج الأطفال، وخدمة علاج العيون، والمسالك البولية، كما سيتم في هذه المرحلة تحديد حجم محركات التكلفة وذلك من واقع السجلات والوثائق لدى مستشفى الكرك الحكومي، ومعدلات التكلفة لكل محرك كما هي مبينة في الجدول رقم (18-5) أدناه، ويوضح الجدول رقم (19-5) حجم محركات التكلفة في كل هدف تكلفة.

جدول رقم (18-5)

تكلفة الأنشطة ومسبباتها

الرقم		تكلفة النشاط	محرك التكلفة	حجم محرك التكلفة	معدل محرك التكلفة
1	نشاط التغذية	224668	عدد أيام الإقامة	29335	7،66
2	نشاط مناولة الطعام	67620	عدد أيام الإقامة	29335	2،3
3	نشاط الأشعة	136222	عدد الصور	36462	3،73
4	نشاط السجل الطبي	51870	عدد مرات الزيارة	140120	0،37
5	نشاط الغسيل	24643	عدد الأسرّة	137	180
6	نشاط إدارة وتطوير التمريض	29010	عدد الممرضين	234	124
7	نشاط تزويد المواد الطبية العامة	380451	عدد مرات الزيارة	140120	2،72
8	نشاط تزويد المواد الطبية السريرية	238859	عدد أيام الإقامة	29335	8،14
9	نشاط نقل الممرضين	80301	عدد الممرضين	234	343
10	النشاط ألمخبري	94394	عدد التحاليل المخبرية	1159318	0،081
11	نشاط الإدارة العامة	139332	عدد مرات الزيارة	140120	0،99
12	نشاط المالية	89247	عدد مرات الزيارة	140120	0،64
13	نشاط الأمن والحراسة	31488	المساحة	7708	4،08
14	نشاط النظافة	143748	المساحة	7708	18،65

جدول رقم (19-5)

حجم محركات الأنشطة لكل هدف تكلفة

	العلاج الباطني	الجراحة العامة	علاج الأطفال	علاج العظام	علاج العيون	المسالك البولية
عدد أيام الإقامة	6284	4788	5302	1462	1596	1524
عدد الصور	8314	6026	3112	1926	0	877
عدد مرات الزيارة	2394	2142	4098	1258	745	866
عدد الأسرّة	24	18	22	6	6	6
عدد الممرضون	16	12	21	4	3	4
عدد التحاليل المخبرية	31420	21112	23328	7018	6430	12024
المساحة	216	162	540	54	54	54

خامسا: تخصيص تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة

سوف يتم في هذه الخطوة تحديد تكلفة أهداف التكلفة والمتمثلة هنا بالعلاج الباطني، وخدمة علاج الجراحة العامة، وخدمة علاج العظام، وخدمة علاج الأطفال، وخدمة علاج العيون، والمسالك البولية، حيث سيتم تحديد التكلفة المباشرة لكل هدف تكلفة وهي التي ترتبط بعلاقة سببية مباشرة وواضحة مع هذه الأهداف، إضافة إلى عملية تخصيص تكاليف الأنشطة (غير المباشرة) على أهداف التكلفة وفقا للمحركات ومعدلات هذه المحركات سابقة الذكر. ويوضح الجدول رقم (20-5) عملية التخصيص هذه.

وتجدر الملاحظة هنا إلى انه تم دمج الأنشطة المتشابهة في طبيعتها، ومحركات التكلفة الخاصة بها، والمستوى الذي تقع فيه كمجمعات تكلفة، وهذه الأنشطة هي، نشاط التغذية ومناولة الوجبة، إضافة إلى نشاط الإدارة العامة والمالية.

الجدول رقم (20-5)

تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة وفقا للمحركات ومعدلات هذه المحركات

الرقم	النشاط	تكلفة النشاط	معدل محرك التكلفة	العلاج الباطني	الجراحة العامة	الأطفال
	أنشطة على مستوى الوحدة					
1	نشاط الرعاية الصحية (رواتب وأجور أطباء)	مباشرة	مباشرة	85486	79830	85175
2	نشاط التمريض (رواتب وأجور)	مباشرة	مباشرة	48184	36138	70604
	أنشطة على مستوى الدفعة					
2	نشاط التغذية ومناولة الطعام	292288	9،96	62588	47688	52808
	أنشطة على مستوى الإنتاج					
4	نشاط الأشعة	136222	3،73	31011	22477	11608
5	نشاط السجل الطبي	51870	0،37	886	792	1516
6	نشاط الغسيل	24643	180	4320	3240	3960
7	نشاط إدارة وتطوير التمريض	29010	124	1984	1488	2604
8	نشاط تزويد المواد الطبية العامة	380451	2،72	6512	5826	11146
9	نشاط تزويد المواد الطبية ألسريريه	238859	8،14	51152	38974	43158
10	نشاط نقل الممرضين	80301	343	5488	4116	7203
11	النشاط ألمخبري	94394	0،081	2552	1710	1890
	أنشطة على مستوى المؤسسة					
12	نشاط الإدارة العامة والمالية	228579	16،3	39022	34915	66797
13	نشاط الأمن والحراسة	31488	4،08	881	661	2203
14	نشاط النظافة	143748	18،65	4028	3021	10071
	المجموع			344094	280876	370743
	مجموع ما خصص من موارد			18221	14760	53844
	مجموع التكلفة			362315	295636	424587

تابع الجدول رقم (20-5)

تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة وفقا للمحركات ومعدلات هذه المحركات

الرقم	النشاط	تكلفة النشاط	معدل محرك التكلفة	علاج العظام	علاج العيون	المسالك البولية
	أنشطة على مستوى الوحدة					
1	نشاط الرعايـــة الصـــحية رواتـــب وأجور أطباء)	مباشرة	مباشرة	44332	24624	14108
2	نشاط التمريض (رواتب وأجور)	مباشرة	مباشرة	12046	10964	11780
	أنشطة على مستوى الدفعة					
2	نشاط التغذية ومناولة الطعام	292288	9،96	14562	15896	15179
	أنشطة على مستوى الإنتاج					
4	نشاط الأشعة	136222	3،73	7184	0	3271
5	نشاط السجل الطبي	51870	0،37	465	276	320
6	نشاط الغسيل	24643	180	1080	1080	1080
7	نشاط إدارة وتطوير التمريض	29010	124	496	372	496
8	نشاط تزويد المواد الطبية العامة	380451	2،72	2856	2026	2356
9	نشاط تزويد المواد الطبية ألسريريه	238859	8،14	11900	12991	12405
10	نشاط نقل الممرضين	80301	343	1372	1029	1372
11	النشاط ألمخبري	94394	0،081	568	520	974
	أنشطة على مستوى المؤسسة					
12	نشاط الإدارة العامة والمالية	228579	16،3	20505	12143	14116
13	نشاط الأمن والحراسة	31488	4،08	220	220	220
14	نشاط النظافة	143748	18،65	1007	1007	1007
	المجموع			118593	83148	78684
	مجموع ما خصص من موارد			4718	4599	4640
	مجموع التكلفة			123311	87747	83324

تبين النتائج التي ظهرت في الجداول أعلاه تكلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية التي تؤدى داخل مستشفى الكرك الحكومي من أجل تقديم خدمة المعالجة والرعاية الصحية، إضافة إلى التكلفة المباشرة وغير المباشرة لخدمة الرعاية الصحية والعلاجية الباطنية، والجراحة العامة، والعظام، والعيون، والأطفال، والمسالك البولية كأهداف تكلفة، ويمكن وبنفس الأسلوب التوصل إلى التكاليف الكلية لبقية الخدمات المتاحة في المستشفى، ويمكن هنا أيضا اعتبار أيام الإقامة للمريض في قسم معين وضمن تخصص معين هدف للتكلفة، بحيث يمكن تحديد تكلفة كل يوم إقامة في هذه الحالة من خلال قسمة التكاليف الكلية لتخصص معين في مجال خدمة العلاج والرعاية الصحية على عدد أيام الإقامة الكلية لمرضى هذا التخصص، ومنها يمكن أيضا اعتبار المريض هدفا للتكلفة بحيث يمكن تحديد التكلفة الكلية له من خلال عملية ضرب تكلفة يوم الإقامة في عدد الأيام التي أقامها المريض ضمن تخصص خدمي معين، ويوضح الجدول رقم (21-5) ذلك.

الجدول رقم (21-5)

تكلفة يوم الإقامة حسب طبيعة الخدمة العلاجية والرعاية المقدمة

طبيعة الخدمة	التكلفة	عدد أيام الإقامة	تكلفة اليوم الواحد
العلاج الباطني	362315	6284	58
الجراحة العامة	295636	4788	62
الأطفال	424587	5302	80
العظام	123311	1462	84
العيون	87747	1596	55
المسالك البولية	83324	1524	54،6

المبحث لثالث

الموازنة المبنية على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي

تعد بيانات محاسبية التكاليف من أهم مصادر المعلومات التي تساند الإدارة في أداء مهماتها التخطيطية والرقابية، فبعد أن تمت عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي، وتوفر البيانات والمعلومات التكاليفية المتعلقة بتكلفة الموارد، وتكلفة الأنشطة التي تمارس لغايات إنتاج وتقديم الخدمة العلاجية والرعاية الصحية، إضافة إلى تكلفة هذه الخدمات، وبعد أن تم تحديد محركات تكلفة الموارد، ومحركات الأنشطة التي تم بموجبها تخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية، وبتحديد حجم هذه المحركات، فإنه يصبح بالإمكان السير في مسألة إعداد الموازنة التقديرية التشغيلية تحقيقا لمهام الإدارة في مجالي التخطيط والرقابة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الموازنة التقديرية قد تكون شاملة في تغطيتها لأوجه نشاط المنشأة التشغيلية أو المالية، وقد تكون الموازنة التقديرية محددة لنشاط معين أو أكثر من النشاطات سالفة الذكر، وسوف يقوم الباحث بإعداد الموازنة التقديرية لتكلفة أداء الخدمة المتمثلة هنا في خدمة المعالجة والرعاية الصحية ضمن تخصص معين والتي اعتبرت هدفا للتكلفة عند تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي، إضافة إلى موازنة تكاليف الأنشطة الرئيسة التي تؤدى داخل هذا المستشفى لما لهذه الموازنات من أهمية كبيرة في مسألة تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة خاصة ما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.

خطوات إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة

أولا: تبدأ عملية إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة بأهداف التكلفة التي تمثلت في هذه الدراسة بالخدمات العلاجية والرعاية الصحية ضمن تخصص معين وهي، خدمة العلاج الباطني، خدمة الجراحة العامة، وخدمة علاج الأطفال، وخدمة علاج العظام، وخدمة علاج العيون، وخدمة علاج المسالك البولية، والتي تعكس في الوقت ذاته تكلفة أيام الإقامة ضمن التخصصات المذكورة.

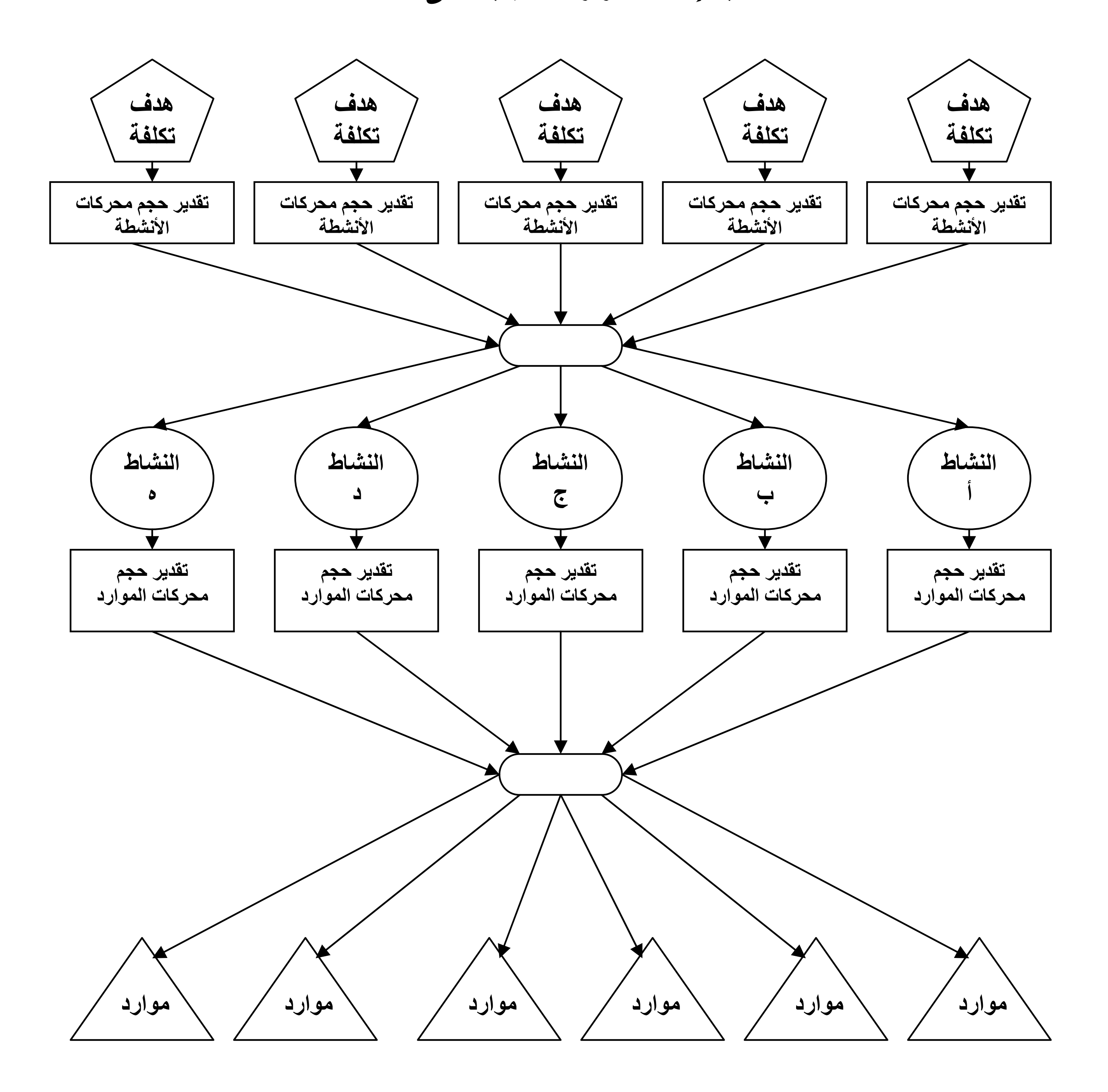
ثانيا: تقدير حجم الخدمة العلاجية المقدمة، من خلال تقدير مستوى وحجم عدد أيام الإقامة في كل من التخصصات سالفة الذكر والتي تخلق الطلب المحتمل للأنشطة.

ثالثا: يتم قياس حجم محركات الأنشطة التي يتطلبها كل هدف تكلفة من كل نشاط، ومن ثم يتم تجميع هذه المحركات لكل نشاط من الأنشطة التي تساند عملية إنتاج الخدمة، حيث تقيس محركات الأنشطة استهلاك الأنشطة من قبل أهداف التكلفة، وبافتراض ثبات السعر وبالتالي معدل تكلفة محرك النشاط، فإنه يتم التوصل إلى تكلفة كل النشاط من خلال هذه الخطوة.

ويوضح الشكل رقم (8-5) آلية إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة، على ضوء ما تم شرحه في النقاط أعلاه.

الشكل رقم (8-5)

آلية إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة



(من تصميم الباحث)

على ضوء ما تم شرحه في أعلاه حول عملية وآلية إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة وتحقيقا لهدف الدراسة الرئيس الرابع، فإنه سوف يتم في هذه المرحلة من البحث إعداد موازنة تكلفة الخدمة والأنشطة، وتتمثل الخدمة هنا كما سبق وأن ذكر بالعملية العلاجية والرعاية الصحية ضمن تخصص معين، ويتضمن مستشفى الكرك كغيره من المستشفيات العديد من هذه الخدمات، إلى أن الباحث قد اكتفى بست منها نظرا لسهولة التطبيق حينئذ على ما تبقى من الخدمات، أما الأنشطة فهي ذات الأنشطة التي تؤدى في مستشفى الكرك الحكومي.

من المعروف أن الموازنة تعد كخطة ولفترة مستقبلية، وهي في الأساس عملية تقديرية قد تخضع في ذلك لأساليب علمية، وقد يكتفا في ذلك بالخبرة الشخصية للتغيرات التي يمكن أن تطرأ على الكميات والأسعار، وعند الحديث عن الموازنة المبنية على الأنشطة، فإن التقديرات للفترة المستقبلية سوف تنصب في الأساس على حجم محركات الأنشطة والموارد، وتغيرات الأسعار في فترة الموازنة الذي سوف يعكس أثره في النهاية على معدل تكلفة المحرك، ومن هنا فإن العاملين الأساسيين الذين تنصب عليهما عملية التوقع والتقدير هما حجم المحرك والسعر وفي هذه الحالة قد يتغير العاملين كنتيجة لعملية التوقع، وقد يتغير إحداهما مقابل ثبات الأخر، وقد يثبت العاملين في حال كان التوقع ثباتهما في فترة الموازنة المستقبلية وفي حالة كهذه فإن الموازنة التقديرية سوف تمثل نفس البيانات التي تعكسها بيانات الحسابات الختامية للسنة المنتهية.

إن عدم توقع حدوث تغيرات مهمة في ألأسعار ومحركات الأنشطة من قبل مستشفى الكرك الحكومي لفترة 2007 جعل الباحث يعتمد على نفس المعطيات الموجودة لسنة 2006 في إعداد موازنة تكلفة الخدمة والأنشطة وذلك لاختبار إمكانية وآلية إعداد هذه الموازنات وفق النموذج ومراحل التطبيق الواردة أعلاه، مع ملاحظة أن أي تغير في كمية المحركات أو السعر ومن أي هدف تكلفة يمكن إدخاله بسهولة إلى البيانات في المكان المخصص لها ضمن الجدول رقم (22–5) أدناه.

جدول رقم (22-5)

موازنة تكاليف أداء الخدمة وتكاليف الأنشطة

	خدمة العلاج الباطني			خدمة الجراحة العامة			المجموع
	حجم المحركات المتوقعة	معدل تكلفة المحرك	التكلفة المتوقعة	حجم المحركات المتوقعة	معدل تكلفة المحرك	التكلفة المتوقعة	
نشاط التغذية	6284	7،66	48135	4788	7،66	36676	84811
نشاط مناولة الطعام	6284	2.3	14453	4788	2،3	11012	25466
نشاط الأشعة	8314	3،73	31011	6026	3،73	22476	53488
نشاط السجل الطبي	2394	0،37	886	2142	0،37	792	1678
نشاط الغسيل	24	180	4320	18	180	3240	7560
نشـــــــاط إدارة وتطوير التمريض	16	124	1984	12	124	1488	3472
نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة	2394	2،72	6512	2142	2،72	5826	12338
نشاط تزويد المواد الطبية ألسريريه	6284	8،14	51152	4788	8،14	38974	90126
النشاط ألمخبري	31420	0،081	2545	21112	0،081	1710	4255
نشاط الإدارة العامة	2394	0،99	2370	2142	0،99	2120	4491
نشاط المالية	2394	64،0	1532	2142	0،64	1371	2903
نشـــــاط الأمـــــن والحراسة	216	4،08	881	162	4،08	661	1542
نشاط النظافة	216	18،65	4028	162	18،65	3021	7050
نشـــــاط نقـــــل الممرضين	16	343	5488	12	343	4116	9604
المجموع			175298			133486	308784

تابع جدول رقم (22-5)

موازنة تكاليف أداء الخدمة وتكاليف الأنشطة

	خدمة علاج الأطفال			خدمة علاج العظام			المجموع
	حجم المحركات المتوقعة	معدل تكلفة المحرك	التكلفة المتوقعة	حجم المحركات المتوقعة	معدل تكلفة المحرك	التكلفة المتوقعة	
نشاط التغذية	5302	7،66	40613	1462	7،66	11199	136628
نشاط مناولة الطعام	5302	2،3	12195	1462	2،3	3363	41023
نشاط الأشعة	3112	3،73	11608	1926	3،73	7184	72280
نشاط السجل الطبي	4098	0،37	1516	1258	0،37	465	3660
نشاط الغسيل	22	180	3960	6	180	1080	12600
نشاط إدارة وتطوير التمريض	21	124	2604	4	124	496	6672
نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة	4098	2،72	11146	1258	2،72	3422	26906
نشاط تزويد المواد الطبية ألسريريه	5302	8،14	43158	1462	8،14	11901	145185
النشاط ألمخبري	23328	0،081	1890	7018	0،081	568	6713
نشاط الإدارة العامة	4098	0،99	4057	1258	0،99	1245	9793
نشاط المالية	4098	64،0	2623	1258	0،64	805	6331
نشاط الأمن والحراسة	540	4،08	2203	54	4،08	220	3966
نشاط النظافة	540	18،65	10071	54	18،65	1007	18128
نشاط نقل الممرضين	21	343	7203	4	343	1372	18179
المجموع			154847			44328	507960

تابع جدول رقم (22-5)

موازنة تكاليف أداء الخدمة وتكاليف الأنشطة

	خدمة علاج العيون			خدمة علاج المسالك البولية			الخدمات العلاجية الأخرى			المجموع الكلي
	حجم المحركات المتوقعة	معدل تكلفة المحرك	التكلفة المتوقعة	حجم المحركات المتوقعة	معدل تكلفة المحرك	التكلفة المتوقعة	حجم المحركات المتوقعة	معدل تكلفة المحرك	التكلفة المتوقعة	
نشاط التغذية	1596	7،66	12225	1524	7،66	11673	8379	7،66	64183	224706
نشاط مناولة الطعام	1596	2،3	3671	1524	2،3	3505	8379	2،3	19272	67470
نشاط الأشعة	0	3،73	0	877	3،73	3271	16207	3،73	60452	136003
نشاط السجل الطبي	745	0،37	276	866	0،37	320	128617	0،37	47558	51844
نشاط الغسيل	6	180	1080	6	180	1080	55	180	9900	24660
نشاط إدارة وتطوير التمريض	3	124	372	4	124	496	174	124	21576	29016
نشاط تزويد المواد الطبية المستهلكة	745	2،72	2026	866	2،72	2355	128617	2،72	349838	381126
نشاط تزويد المواد الطبية ألسريريه	1596	8،14	12991	1524	8،14	12405	8379	8،14	68205	238787
النشاط ألمخبري	6430	0،081	521	12024	0،081	974	1057986	0،081	85697	93905
نشاط الإدارة العامة	745	0،99	738	866	0،99	857	128617	0،99	127331	136719
نشاط المالية	745	0،64	477	866	0،64	554	128617	0،64	82314	89677
نشاط الأمن والحراسة	54	4،08	220	54	4،08	220	6628	4،08	27042	31449
نشاط النظافة	54	18،65	1007	54	18،65	1007	6628	18،65	123612	143754
نشاط نقل الممرضين	3	343	1029	4	343	1372	174	343	59682	80262
المجموع الكلي			36633			40092			1146694	1731379

كما هو ملاحظ في الجدول رقم (22–5) أعلاه فإنه قد تم تطبيق النموذج الذي يصور آلية إعداد الموازنات التقديرية المبنية على الأنشطة، إضافة إلى الخطوات التي تفسر هذا الإعداد والوارد في أعـــلاه أيضا، حيث تم إعداد موازنة تكلفة خدمة العلاج الباطني، والجراحة العامة، وعـــلاج العظـــام، وعـــلاج الأطفال، وعلاج العيون، والمسالك البولية، إضافة إلى موازنة الأنشطة الرئيسة التي تؤدى في مستشـــفى الكرك الحكومي، ومن هنا فإن أي تغيرات مستقبلية متوقعة للمتغيرين الأساسيين الذين يتمثلا فـــي حجـــم المحركات والسعر يمكن إدخالهما في العمود المخصص للوصول إلى التكاليف الجديدة المتوقعة مستقبلا.

ويمكن وبنفس الأسلوب الذي تم به إعداد الموازنات أعلاه، إعداد موازنات أخرى تتعلق بمجالات أخرى في الأمور التشغيلية، حيث يمكن كما سبق وأن ذكر أن تكون الموازنة شاملة أو جزئيـــة تغطـــي جانبا معينا من جوانب المنشأة سواء كانت مالية أو تشغيلية.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

النتائج

أولا: تقوم انظمه التكاليف بتزويد الإدارة بالمعلومات والبيانات الضرورية التي تحتاجها وتستخدمها وتستند إليها في أدائها لعملياتها الإدارية المختلفة بما فيها التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات المختلفة ألتكتيكيه منها والإستراتيجية بما فيها قرارات التسعير، وضبط ألجوده، والحصة ألسوقيه، والزبائن المستهدفين، وكذلك إجراءات إعداد الموازنات ألتقديريه.

ثانيا: أظهرت أنظمه التكاليف ألتقليديه قصورا بعد التغيرات العديدة التي شهدتها عمليات الإنتاج من حيث تعقد هذه العمليات وتنوعها وارتفاع نسبه التكاليف غير ألمباشره على حساب التكاليف المباشرة ضمن الهيكل الكلي للتكاليف، إضافة إلى تغير البيئة التي تعمل بها هذه المنظمات، الأمر الذي أدى إلى انتقاد هذه الأنظمة خاصة فيما يتعلق بعمليه تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والتي أصبحت في نظر الكثير غير ملائمة في مد الإدارة بحاجاتها من المعلومات والبيانات التي تمكنها من أداء وظائفها المختلفة بكفاءة وفاعليه نظرا لبعدها عن ألدقه وعشوائيتها في عمليه التخصيص هذه، ترتب على ذلك اتخاذ العديد من القرارات الخاطئة إضافة إلى ضعف ألفاعليه في تأدية الوظائف الإدارية.

ثالثا: نظرا للقصور الذي أظهرته نظم التكاليف ألتقليديه في تخصيص التكاليف غير ألمباشره على المنتجات من سلع أو خدمات، وبالتالي تشويه ألتكلفه ألنهائيه لها وما ينتج عن ذلك من معلومات وبيانات غير دقيقه، أصبحت معها عمليه الاستناد إليها في قيام الإدارة بوظائفها واتخاذها للقرارات

المختلفة أمرا يدعو إلى الشك في فاعليتها وكفاءتها وسلامتها وما يتبع ذلك من نتـــائج تتمثـــل فـــي إخفاقات عشوائية كنتيجة طبيعية ومنطقيه من جراء التعامل بمعلومات غير دقيقه وغير سليمة.

من هنا، كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة كنظام حديث، بديلا يؤدي تطبيقه إلى تحقيق معلومات اقرب إلى الدقه عن تكاليف ألعمليه الإنتاجية الأمر الذي يـــؤثر إيجابـــا علـــى أداء الإدارة والقرارات المختلفة التي تتخذها، إضافة إلى المزايا العديدة التي يمكن أن تحققها المنظمة مـــن تبنـــي وتطبيق هذا النظام.

رابعا: إن نظام الإدارة المبنية على الأنشطة ينتج كمحصلة عن إمكانيه تطبيق نظام التكاليف المبني علـــى الأنشطة وذلك من خلال توفر متطلبات تطبيقه، وإذا ما تم ذلك فان تطبيـــق الإدارة المبنيـــة علـــى الأنشطه يصبح ممكنا بما في ذلك إمكانيه إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة، ومن هنـــا يعتبـــر نظام الإدارة المبني على الأنشطة امتدادا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيـــث يركـــز الأول على تطوير الأعمال بينما الثاني يوفر المعلومات المطلوبة لهذه الغاية.

خامسا: إن نظام الإدارة المبني على الأنشطة هو الاستخدام للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة لفهم وعمل التغييرات اللازمة في أداء المنظمات لأعمالها، حيث تحدث الإدارة المبنية على الأنشطة عندما تكون معلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد حدثت، وتعد هذه البيانات من أهم مصادر المعلومات التي تساند الإدارة في أداء مهماتها التخطيطية والرقابية، إذ تتحقق دورة الرقابة على استخدام الموارد المادية والبشرية وذلك بترشيد عمليات التخطيط عند إعداد الموازنات، ووضع معايير استخدام عناصر الإنتاج.

سادسا: يساعد نظام الإدارة المبني على الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات التي من ضمنها، تعديل الأسعار، التحول لمنتجات بديلة، إدارة الطلب والجودة، تحسين عملية تصميم المنتجات والخدمات، تأدية الأنشطة بطريقة أكثر فاعلية، الاستثمار في التكنولوجية، والتخلص من المنتجات غير المجدية، كما يساعد نظام الإدارة المبني على الأنشطة في تطوير القدرات لتوصيل قيمة للمستهلكين وبشكل مربح.

سابعا: إن نجاح أي منظمة سواء كانت صناعية أم خدمية أم تجارية يقاس إلى حد كبير بما تحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف الإنتاج، وعملية التحكم في المصروفات، وتكاليف الإنتاج ومراقبتهما خاصة في المنظمات الكبيرة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إتباع الوسائل العلمية للرقابة والتي من ضمنها الموازنات التقديرية.

ثامنا: توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في داخل بيئة المستشفيات الأردنية، وقد تم الاستدلال على ذلك من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وما أظهرته نتائج القياس للفقرات المتعلقة بتحقيق أهداف الدراسة الفرعية الستة المرتبطة بتحقيق هدف الدراسة الرئيس الأول، التي كانت على النحو الأتي:

1. لقد تمت عملية القياس للفقرة المتعلقة بطبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور لدى المستشفيات الأردنية، والتي تمثلت بالهدف الفرعي الأول، وقد أكدت معطيات إجابات مؤسسات عينة البحث على ذلك، فمن ناحية هنالك ارتفاع مضطرد في استخدام الأصول التكنولوجية، مما يعني ارتفاعا في التكاليف غير المباشرة في الهيكل الكلي للتكاليف، إضافة إلى التعدد والنمو والتطوير المستمر في عملية إنتاج خدمة الرعاية الصحية من حيث الحجم والنوعية والجودة،

وارتفاع الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة أيضا لدى تلك المؤسسات، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات كافة أسئلة القياس المتعلقة بهذه الفقرة (3.575) درجة، أي ما يعادل 71%، وبانحراف معياري مقداره (0.80). وذلك يعني أن هناك اتفاقاً على أن عملية إنتاج الخدمة في بيئة المستشفيات الأردنية متطورة ومعقدة الأمر الذي يستدعي الحاجة إلى تطبيق نظام تكاليف متقدم مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

2. لقد تمت عملية القياس للفقرة المتعلقة بشدة المنافسة التي تواجهها المستشفيات الأردنية، والتي تمثلت بالهدف الفرعي الثاني، وقد أكدت النتائج التي أظهرها الاختبار وجود منافسة أمام المستشفيات الأردنية، حيث بلغ المتوسط الكلي لهذه الفقرة 68% تقريبا أي ما يعادل 3.385 درجة، وتؤيد تلك المؤشرات ضرورة تطبيق نظام تكاليف متقدم مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

3. لقد تمت عملية القياس للفقرة المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة، والتي تمثلت بالهدف الفرعي الثالث، وقد أكدت نتائج التحليل وجود صعوبات تواجهها المستشفيات الأردنية في تفسير ربحية الخدمات المنتجة، وبالتالي عجزها في تحقيق ذلك الهدف، ويعود السبب الرئيسي إلى الاعتماد على نظم التكاليف التقليدية بما تحمله من سلبيات خاصة فيما يتعلق بعشوائية تخصيص التكاليف غير المباشرة مما يتطلب معه تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الاختبار (3.429) ما يعادل 68%.

4. لقد تمت عملية القياس للفقرة المتعلقة بقدرة المستشفيات الأردنية في التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة، والتي تمثلت بالهدف الفرعي الرابع، وتظهر نتائج التحليل، أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الاختبار، قد بلغ (3.485) أي ما يعادل 69.7%، هذا

يعني أن هناك اتفاق على وجود صعوبات تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد التكاليف غير المستغلة، وأن هذه المؤسسات لديها القدرة في الوقت ذاته في التخلص من هذه التكاليف في حالة تم تحديدها. من هنا فان مسألة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى هذه المؤسسات ومن خلال آلية عمله سوف يساعدها في عملية تحديد التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة تمهيدا للتخلص منها طالما أن القدرة على ذلك متوفرة.

5. لقد تمت عملية القياس للفقرة المتعلقة بمدى التعدد الخدمات والأنشطة لدى المستشفيات الأردنية، والتي تمثلت بالهدف الفرعي الخامس، وقد أظهرت نتائج التحليل، أن المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرات قد بلغ (3.685) وقد بلغ الانحراف المعياري لها (0.797)، الأمر الذي يؤكد وجود التعدد في طبيعة الخدمات المنتجة، إضافة إلى تباينها من حيث النوع والحجم، كما تبين لنا التعدد في الأنشطة المساندة لعملية إنتاج الخدمة من قبل المستشفيات الأردنية وتنامي الأهمية النسبية لها. ويتطلب ذلك تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بحديث يكون قادرا على تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات المنتجة باختلافها، وبشكل دقيق.

6. لقد تمت عملية القياس للفقرة المتعلقة بالصعوبة التي تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة، والتي تمثلت بالهدف الفرعي السادس، وقد أظهرت نتائج التحليل أن المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرات قد بلغ (3.454) أي ما يعادل 69%، في حين بلغ الانحراف المعياري لها (0.788)، ويؤكد ذلك بأن هناك صعوبات تواجه المستشفيات الأردنية في تحديد تكلفة خدمات الرعاية الصحية المقدمة، الأمر الذي يتطلب معه بالضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث أن عدم قدرة هذه المؤسسات على تحديد تكاليف الخدمات المنتجة من قبلها بشكل

عام، والقدرة على تحديدها بصورة دقيقة بشكل خاص، سوف يؤدي بالنتيجة إلى فشلها في أداء وظائفها الإدارية المختلفة.

وبالنتيجة فقد بلغ المتوسط الحسابي المرتبط بكافة أسئلة القياس المتعلقة بتحقيق هدف الدراسة الرئيسي الأول 3.5 درجة، ومن هنا فأن النتيجة كانت إثبات توفر المقومات الملائمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية، وبذلك يكون هدف الدراسة الرئيس الأول قد تحقق.

تاسعا: بعد المعاينة الواقعية لطبيعة العمل داخل المستشفيات الأردنية، وأقسامها، والأنشطة التي تمارس فيها، والكيفية التي تؤدى بها خدمة الرعاية الصحية، فقد تم بناء نموذج يوضح كيفية واليـة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية، ابتداء بتحديد الأنشطة ومرورا بتخصيص الموارد، وتحديد مسببات التكلفة وانتهاء بتحديد أهداف التكلفة، وبناء على ذلك فإنه يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وفقا لهذا النموذج على المستشفيات الأردنية وذلك طالما توفرت بأي منها اشتراطات تطبيق هذا النظام. بذلك يكون قد تم تحقيق هدف الدراسة الرئيس الثاني.

عاشرا: تم استخدام النموذج السابق ذكره في أعلاه لغايات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى الكرك الحكومي والتي وقع الاختيار عليها لتحقيق ذلك، ومن ثم استخدام البيانات والمعلومات التي وفرها تطبيق هذا النظام لإعداد موازنة تكلفة أداء الخدمة، وتكاليف الأنشطة، وبالتالي تكاليف الموارد الإقتصادية، وينتج عن ذلك حتما بيانات هي أقرب إلى الدقة مما هي عليه في حالة تطبيق أنظمة محاسبية تقليدية لغايات إعداد هذه الموازنات، وبهذه النتيجة يكون هدف الدراسة الرئيس الثالث والرابع قد تحقق.

التوصيات

أولا: بعد القصور الذي أبدته نظم التكاليف التقليدية في مسألة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج النهائي من خلال آلية عملها، وما ينتج عن ذلك من بيانات ومعلومات تكاليف غير دقيقة وصفت بالمشوهة، أصبح الاعتماد عليها في أداء الوظائف الإدارية المختلفة موضع شك وتسأل عن طبيعة وصحة ودقة ما تقوم به الإدارات بمختلف مستوياتها من عمليات تخطيط، بما فيها مسألة إعداد الموازنات التقديرية، ورقابة، واتخاذ القرارات المختلفة، وتقييم الأداء، حيث تقوم جميع هذه الوظائف وتستند على ما توفره نظم التكاليف من بيانات ومعلومات التي تعد المصدر الأساسي لها، ومن هنا فإنه لا بد للمؤسسات بشكل عام والمستشفيات بشكل خاص من مواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية لها والمحيطة بها، وبالتالي تبني نظم تكاليف حديثة ملائمة مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة، متى ما توفرت اشتراطات تطبيق هذا النظام لديها، وبطبيعة الحال بعد أن تتم دراسة المنفعة والتكلفة لكل منها على حدة، وذلك لما يوفره هذا النظام من العديد من المزايا والتي أهمها توفير بيانات ومعلومات هي أقرب إلى الدقة يمكن للإدارة من الاستناد إليها في أداء وظائفها وعملياتها المختلفة لتكون أكثر كفاءة وفاعلية.

ثانيا: إن ما أشارت إليه نتائج التحليل فيما يتعلق بالفقرات المختلفة والتي تمثل اشتراطات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أكدت توفر هذه الاشتراطات لدى قطاع المستشفيات الأردني والتي تنتمي للقطاعين العام والخاص على حد سواء، والتي تتمثل في، طبيعة عملية إنتاج الخدمة من حيث التعقيد والتطور، شدة المنافسة، القدرة على تفسير ربحية الخدمات المنتجة، القدرة على التخلص من بعض التكاليف غير المستغلة، مدى تعدد الخدمات والأنشطة، والصعوبة التي تواجه المستشفيات

الأردنية في تحديد تكلفة الخدمات المنتجة، كل ذلك أوجب على مؤسسات قطاع المستشفيات الأردني بأن تعمل جادة من أجل إحلال أنظمة التكاليف القائمة لديها بأنظمة حديثة كنظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث أصبح هذا النظام أكثر ملائمة لها وأكثر نفعا.

ثالثا: أن تعتمد المؤسسات بشكل عام، ومؤسسات قطاع المستشفيات الأردني بشكل خاص نظام الإدارة المبنية على الأنشطة، وذلك للاستفادة من طبيعة البيانات والمعلومات التي يستطيع نظام التكاليف المبني على الأنشطة توفيرها، وإلا فما الداعي لتطبيق نظام متقدم كهذا دون التعامل واستغلال مخرجاته في أداء الوظائف الإدارية المختلفة بما فيها إعداد الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، خاصة بعد القصور الذي أظهرته نظم التكاليف التقليدية في هذا المجال، ومثال على ذلك ما تبين من دراسة حالة مستشفى الكرك الحكومي حيث أنها لا تمارس المهام الإدارية بالشكل المطلوب والتي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة التكتيكية والإستراتيجية في نهاية المطاف، فقد لوحظ مثلا غياب مهام التخطيط والرقابة، وإن الحوافز تمنح للموظفين عشوائيا دون وجود أي أساس لتقييم الأداء كل ذلك مرده غياب البيانات والمعلومات التكاليفية المناسبة.

رابعا: أن تعمل مؤسسات قطاع المستشفيات الأردني على توظيف الكوادر من ذوي الخبرة والمهارة، والعلم والدراية، بحيث يكونوا قادرين على التعامل مع عملية إحلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إضافة إلى الاهتمام بالدورات ذات العلاقة بهذا النظام سواء تعلق الأمر بموظفي أقسام المحاسبة الذين سوف يقومون بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أو الإداريين الذين سوف يتعاملون مع مخرجات هذا النظام في قيامهم بوظائفهم الإدارية المختلفة، مما يؤدي إلى قدرة المؤسسة على المنافسة والبقاء تحقيقها لخططها وأهدافها التي وجدت من اجلها.

خامسا: على ضوء ما ورد في البندين أعلاه فإن الباحث يرى ضرورة أن يتولى مهمة إدارة المستشفيات شخص مؤهل إداريا ومحاسبيا حتى يستطيع أن يتعامل مع البيانات والمعلومات المحاسبية المختلفة في أدائه للمهام الإدارية المختلفة وبشكل علمي سليم وعلى أحسن وجه، حيث لوحظ في اغلب المستشفيات عينة البحث خاصة تلك التي تتبع القطاع الحكومي أن من يديرها هم من حملة شهادات الطب، وبدورهم فهم غير قادرين وغير مؤهلين علميا وعمليا للقيام بالوظائف الإدارية المتعلقة بالتخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات المختلفة، وتقييم الأداء مما يؤثر بلا شك على أداء هذه المؤسسات من حيث فاعليتها وكفاءتها، ورضا الزبائن فيها، وبالتالي الفشل في تحقيق أهدافها التي وجدت من اجلها.

سادسا: على ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج نظرية، وتحليلية، وتطبيقية تعلقت بقطاع المستشفيات الأردني، فإنه يصبح من المفيد والملائم إجراء دراسات مشابهة لقطاعات أخرى لم تلقى اهتماما من قبل الباحثين، خاصة تلك التي تنتمي لقطاع الخدمات الذي ترتفع فيه نسبة المصاريف غير المباشرة والثابتة منها على وجه الخصوص ضمن هيكل تكاليفها الكلي، وبالنظر أيضا إلى المزايا العديدة التي يمكن أن يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة والإدارة المبنية على الأنشطة للمؤسسات المختلفة التي تتبنى هذا النظام خاصة تلك التي تنتمي للقطاع الخاص.

المصادر الأجنبية

1. Abdallah, Hany, Waters, Hugh, Santillan, Diana and Richardson, Application of Activity-Based Costing (ABC) in a Peruvian NGO Healthcare System, **www. Gaproject. Org, Jun**., 2003, pp.1-16.
2. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, **Advanced Management Accounting**, 3rd. ed. Prentice Hall, 1998, pp. 151-163.
3. Atkinson, Anthony A. and Banker, Rajiv D. and Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark, **Management Accounting**, 3rd ed., New Jersey, Prentice Hall, Inc, 2001.
4. Canby IV, James B. APPLYING ACTIVITY-BASED COSTING TO HEALTHCARE SETTINGS, **Healthcare Financial Management**, 07350732, Feb 95, Vol. 49, Issue 2, P.2.
5. Compton, Ted, R; "Implementing Activity Based Costing", **CPA Journal**, Mar. 1996, Vol. 66, Issue 3, P3.
6. Cooper Robin and Kaplan Robert S., "How Cost Accounting Distort Product Costs", **Management Account**ing, April 1988, pp. 20-27.
7. Cooper Robin and Kaplan S. Robert**, The Design of Cost Management Systems; Text and readings**, New Jersey, Prentice Hall, 1991.
8. Cooper, R. and Kaplan, R. S., **The Design of Management System,** New Jersey, Prentice Hall, 1991.
9. Cooper, Robin and Kaplan, Robert S. Activity Based Systems, Measuring the Costs of Resource Usage**, Accounting Horizons**, 1992, 6 /3, PP.1-13.
10. Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S., Measure Costs Right; Make the Right Decision**, Harvard Business Review**, Sept. /Oct. 1988, pp.96-103.

11. Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S., **The Design of Cost Management Systems Text and Cases,** second ed., New Jersey; Prentice Hall. 1999.

12. Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S., The Promise and Peril of Integrated Cost Systems, **Harvard Business Review**, 1998, Vol.76, Issue 4, pp.109-120.

13. Cooper, Robin, "the Rise of activity – Based, costing part two when Do I Need an Activity Based costing system?"**Journal of cost Management**, fall 1988, p 46.

14. Deakin Edward H., and Maher Michal W., **Cost Accounting**, 4th. Ed., Irwin, 1994.

15. Esrtrin T., Kantar J. and Albers D., is ABC Suitable For Your Company? **Management Accounting**, April 1994, pp.40-48.

16. Gabram, Shery G. A. and Mendola, Richard, A., Why Activity Based Costing Works, **Fhysican Exective**, 1997, Vol.23, Issue 6, pp.31-35.

17. Gering, Michael, Activity Based Costing; Focusing on what Counts, **Management Accounting,** 1999, Vol.77, Issue 2, pp.20.-21.

18. Grane, M. and Meyer, J., Grane, M. and Meyer, J., "Focusing on true costs in a service organization", **Management Accounting**, February 1993, pp. 41-45.

19. Greene, Julie K. and Metwali Ali, The Impact of Activity Based Cost Accounting on Health Care Capital Investment Decisions, **Journal of Health Care Finance**, 2001, Vol.28, Issue 2, pp.50.-64.

20. Hadley, Bruce, ABM UNCOVERS SAVINGS IN THE DETAILS **American City & County**, Nov97, Vol. 112, Issue 12, P1.

21. Harr, David J., How Activity Accounting Work in Government, **Management Accounting**, 1990, Vol.72, Issue 3, pp.36-40.

22. Hicks, D. T., **Activity Based Costing for Small and Mid size Business, an Implementation Guide**, John Wiley and Sons, Inc, New York, 1992 .p108-226.
23. Hilton W. Ronald, Michael W. Maher, and Selto Frank H.,**Cost Management**, New York, N.Y.; Prentice Hall, Inc, 2000, P6.
24. Horngren, Charles T. Alnoor, Bhimani, Foster, George and Datar, Strikant M., 1st ed., New Jersey, Prentice-Hall. 1999, p. 367.
25. Horngren, Charles T; Foster, George, and Srikant Datar M**.,** **Cost Accounting**, 11th ed., Prentice Hall, New York, N.Y.; 2003, P. 2.
26. Innes, John and Michell, Falconrt, The Application of Activity Based Costing in the United Kingdoms Largest financial Institutions, **The Service Industries Journal,** Vol.17, Issue 1, pp.190.-203.
27. James B., and Camby, IV, Applying Activity-Based Costing to Healthcare Settings, **Healthcare Financial Management**, 1995, Vol. 49, Issue 2, pp. 50.-56.
28. Johnson and Kaplan, 1-3 Johnson, H.T and R.S Kaplan. "The Rise and Fall of Management Accounting. **Management Accounting**. Vol.68, 1987, pp. 22-30.
29. Kerremans, M., Theoniste, I. and Oveloop G.Van, "Import of Automation on Cost Accounting", **Accounting and Business Research**, Vol. 21, No 82, 1991, p.p. 174-152.
30. King, Alfred M. and Moyes, "Activity Based Costing in Hospitals", A Case Study Investigation, **The Chartered Institute of Management Accounting**, May, 1994, p.p.3-44.
31. Kjell Berts and Saren Kock, Implementation Considerations for Activity – Based Cost Systems in Service Firms; the Unavoidable Challenge, **Management Decision,** Vol. 33, no 6, 1995.

32. Lambert Don, and Whitworth John, "How ABC Can Help Service Organizations", **CMA Magazine**, Vol. 70, Issue 4, May 1996, pp32-33.
33. Lawson, R. A., Activity Based Costing Systems for Hospital Management **Emerging Practices in Cost Management,** Boston; Warren, Gorham and Lumont, 1996, pp. 3-6.
34. Lawson, Raef A., Activity Based Costing Systems for Hospital Management, Cost **Management Accounting Magazine**, jun. 1994, pp. 31-35.
35. Michael H. Granof, David A. Platt, Igor Vaysman. Using Activity- Based Costing to Manage More Effectively, Department of Accounting. College of Business Administration, **University of Texas at Austin**. 2000.
36. Michael T, Levine, Steven P, Gourdoux, James, **APPLICATION OF ACTIVITY-BASED COST MANAGEMENT**, Professional Safety, Jan99, Vol. 44, Issue 1. p.2
37. Michela ArnaboldiI and Irvine Lapsley, Health Care Costing Innovations and Legitimation, a Healthcare Study, Vol.40, No.1, 2004, P 2.
38. Miller, J.G. and T.E. Vollmann. "The Hidden Factory." **Harvard Business Review**, Vol.63, Issue5, 1985, pp.144-146.
39. Needles, Blverd E., Powers M., Mills, Sherry K., and Anderson, Henry R. **Managerial Accounting**, 5th ed. New York, Houghton Mifflin Company. 1999, p 45.
40. Ostrenga, Michael, R., Activities; The Focal Point of Total Cost Management, **Management Accounting**, 1990, Vol71, Issue 8, pp.42-49.
41. Petty I; New Development in Management Accounting, The big Picture, **fifth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues**, Mexico City, Mexico, November 3-6, 1993, pp.74-82.

42. Rotch, W. "Activity-Based Costing in Service Industries", **Journal of Cost Management,** Summer 1990, p.4.

43. Roth and A.F Borthich, "Arc you coasts by violating ABC Assumptions"., **Management Accounting**, Nov. 1991, pp 39- 42.

44. Russell j, Activity Based Management for Colleges and Universities, millano cmacba **Management Accounting**, quarterly 1, spring, 2000, P6.

45. Scapens Robert W; Management **Accounting A review of contemporary Developments**, 2nd ed, Hong Kong, Macmillan, 1991.

46. Sheridan, Tom, Costing in the Service Sectror**, Management Accounting** , 1996, Vol. 74, Issue 5, pp.44-45.

47. Steve Robertson, Principal Geoff Applebee, Richard Bernasconi, Director Nathan Forshaw, Consultant Gary McKay**, Cost Metholigy For use within Australian Higher Education Institutions**, Consultant September 1998, p.12.

48. T.E. Steimer. "Activity- Based Accounting For total Quality". **Management Accounting**. Oct. 1990. pp. 39-42.

49. Thomas K. Ross, Analyzing Health Care Operations Using ABC", **Health Care Finance**, Aspen Publishers, Inc 2004; Vol.30, Issue 3, p.p.1–20.

50. Tipgos Manuel A. and Crum, Robert P, Applying Management Accounting Concepts to the Health Carte Industry, **Management Accounting**, 1982, Vol. 64, Issue 1, pp.37-43.

51. Turney, Peter B. Activity Based Management, **Management Accounting**, 1992, Vol.73, Issue 7, pp.20.-25.

52. Turney, Peter R.R., **Common Cents, How to succeed with Activity Based Costing**, The Macmillan Press LTD, London, 1991, P. 175.

53. Upda, Suneel, 1996, Activity –Based Costing for Hospitals, Health Care **Management Review**, 1997, Vol.21, Issue 3, pp.83-96.
54. Wentz, Daniel, "How WE Match Costs and Revenues in a Service Business", **Management Accounting**, Oct. 1985, pp 96-103.
55. West, Timothy, D. and West, David A., Applying ABC to Healthcare, **Management Accounting,** 1997, Vol.78, Issue 8, pp.22-33.
56. Whilt, S.Y. and Whilt, J. D., What Professional Services Firms can learn from Manufacturing, **Management Accounting**, 1988, pp.23-36.
57. Wilson R, Chua. W., **Managerial Accounting**, VNR, 1988, P 12.

المصادر العربية

1. أبو خشبه، عبد العال بن هاشم، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 23، العدد الأول، جامعة المنصورة، كلية التجارة، جمهورية مصر العربية، 1999، ص. 286-343.

2. بعيرة، ابو بكر، **مبادىء الإدارة**، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، ليبيا، الطبعة الأولى، ص. 77.

3. حجازي، محمد عباس، **نحو مبادىء علمية للموازنات التقديرية**، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، 1972، ص. 87.

4. خشارمة، حسين،"نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية"، **مجلة الدراسات الإدارية**، العدد الأول، كانون الثاني، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2002، ص. 213-228.

5. الخلف، نضال محمد، **تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات: دراسة تطبيقية في عينة من المنشآت الصناعية**، أطروحة، دكتوراه، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 1997، ص..39.

6. درغام، ماهر موسى، تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، **رسالة دكتوراه**، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان الأردن، 2005.

7. الرزق، صالح، وبن وراد، عطا اللة خليل، **مبادئ محاسبة التكاليف: الأطيار النظري والعلمي**، عمان، الأردن، دار زهران للنشر والتوزيع. 1997، ص.29.

8. الزعبي، محمد بلال، و الطلافحة عباس، **النظام الإحصائي SPSS**، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2000، ص.176.

9. السعايدة، منصور، **المحاسبة الإدارية – مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط واتخاذ القرارات الرقابة وتقييم الأداء**، مؤسسة رام للتكنولوجيا والكمبيوتر، الكرك، الأردن 1993، ص. 232.

10. السيدية، محمد علي، **محاسبة التكاليف: دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية**، الموصل، العراق، دار الكتب للطباعة والنشر والتوزيع، 1987، ص194.

11. الشرقاوي، علي، **إدارة الأعمال– الوظائف والممارسات الإدارية**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1983، ص.15.

12. الشيخ، عماد يوسف، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة"، **مجلة الإداري**، العدد 86، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، أيلول، 2001، ص. 149–179.

13. صالح، رضا إبراهيم، "مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات"، **مجلة الإدارة العامة**، 2002، العدد الأول.

14. ظاهر، احمد حسن، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، عمان، الأردن دار وائل للنشر والتوزيع، 2002، ص. 190-–191

15. العادلي، يوسف عوض، **مقدمة في المحاسبة المالية**، منشورات ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى، 1986، ص. 425.

16. عبد الحي مرعي، **المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات**، بيروت، لبنان، الدار الجامعية، 1988، ص.7.

17. عبد العزيز، حسن أمين، أساليب الرقابة الإدارية على نشاط العيادة الخارجية، **مجلة الإدارة العامة**، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد 39، تشرين الأول 1983، ص. 242.

18. عبد الغني، عامر، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني (دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية)، **رسالة دكتوراه**، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2005.

19. عبد الغني، محمد محمد، "تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد الأول، 1999، ص. 101-136.

20. عبد الكريم، نصر والكخن رشيد، "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية وميدانية"، **مجلة دراسات**، مجلد 24، العدد الثاني، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، سنة 1997، ص. 494-509.

21. علاوين، امجد، "تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، **رسالة ماجستير**، جامعة آل البيت، عمان الأردن، 2000.

22. عمارة، مجدي، **محاسبة التكاليف: قياس رقابة قرارات**، الطبعة الأولى، القاهرة، جمهورية مصر العربية: مطابع عنتر الصناعية،1980، ص.50.

23. ليستراي هيتجر، وسيرج ماتولتش، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة احمد حجاج أتخرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1988، ص.29.

24. مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، زيادة فاعلية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد الأول، 1992، ص. 1-45.

25. مرعي، عبد الحي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، بيروت، لبنان: الدار الجامعية، 1998، ص 5-6.

26. نور احمد ، **المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1989، ص. 10.

27. هورنجرن، تشارلز، **محاسبة التكاليف:مدخل إداري**، ترجمة أحمد حامد حجاج ، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 1987، ص.2.

28. هيتجر، ليستراي، ماتولتش وسيرج، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة احمد حجاج وآخرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1986.

29. هيجس، فالتر، وهيجس، روبرت، **المحاسبة المالية**، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 1995، ص.31.

30. يوسف، محمد محمود، "نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، العدد الأول، مجلد 35، 1995، ص. 35-119.

الملحق رقم (1)

استبانة البحث

بسم الله الرحمن الرحيم

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

كلية العلوم المالية والمصرفية

عمان – الأردن

السادة الأفاضل المديرون الماليون / رؤساء أقسام المحاسبة المحترمين

بعد التحية والتقدير

إن الإستبانة التي بين أيديكم هي جزء لاستكمال متطلبات أطروحة دكتوراه بعنوان (إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني) .

ونظراً لما تتمتعون به من دراية وخبرة علمية وعملية بحكم موقعكم في المؤسسة التي تعملون بها، فأنكم قادرون ولا شك على المساهمة في إثراء هذا البحث من خلال إجاباتكم على الأسئلة المرفقة بما يمكن الباحث من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث والوصول إلى النتائج الحقيقية.

راجياً تعاونكم وتفضلكم بالإجابة عليها وايلاءها الاهتمام المناسب، علماً أن الإجابة ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وبصورة إجمالية مع بقية المؤسسات.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

المشرف	الباحث
أ. د. خالد أمين عبدا لله	**عبد الرحمن بكر**

الرقم	الفقرة	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا
1	مدى استخدام الأصول التكنولوجية اللازمة لتقديم خدمة الرعاية الصحية					
2	حجم المواد غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية بالمقارنة مع المواد الكلية المستخدمة لديكم					
3	حجم الأجور غير المباشرة اللازمة للقيام بخدمة الرعاية الصحية بالمقارنة مع الأجور الكلية لديكم					
4	حجم المصاريف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف الكلي لديكم					
5	درجة التطوير والتحديث في طبيعة الخدمة المقدمة					
6	درجة التطوير والتحديث في نوعية الخدمة المقدمة					
7	درجة التطوير والتحديث في حجم الخدمات العلاجية المقدمة					
8	وجود نظام محاسبة تكاليف بالمرونة التي تمكنكم من التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة					
9	مدى للمنافسة التي تواجهها مؤسستكم					
10	مدى الاختلاف في أسعار الخدمات العلاجية التي تقدمونها بالمقارنة مع المؤسسات المشابهة					
11	قدرتكم على تحديد أسعار الخدمات العلاجية على ضوء ما يقدمه نظام التكاليف المطبق لديكم من بيانات تكاليف					
12	قدرتكم على تفسير ربحية خدمات الرعاية الصحية المقدمة من خلال نظام التكاليف القائم لديكم					
13	قدرتكم على تحديد هامش الربح المحقق من كل خدمة علاجية باستخدام نظام التكاليف القائم لديكم					
14	قدرتكم على خفض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة					
15	قدرتكم في تحديد التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة لخدمات الرعاية الصحية المقدمة					
16	قدرتكم في التخلص من التكاليف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة					
17	درجة التعدد في خدمات الرعاية الصحية المقدمة من قبل مؤسستكم					

18	درجة الاختلاف من حيث حجم خدمات الرعاية الصحية المقدمة					
19	درجة الاختلاف من حيث طبيعة خدمات الرعاية الصحية المقدمة					
20	عدد الأنشطة المساندة لنشاط الرعاية الصحية لديكم					
21	درجة الأهمية النسبية للأنشطة المساندة اللازمة لتقديم خدمة الرعاية الصحية					
22	قدرتكم على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من خلال نظام التكاليف المطبق لديكم					
23	قدرتكم على تحديد مسببات تكلفة الموارد من خلال نظام التكاليف المطبق لديكم					
24	قدرة نظام التكاليف المطبق حاليا لديكم من تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية التي تقدمونها على حدة					
25	دقة نظام التكاليف المطبق حاليا لديكم في عملية تحديد تكلفة كل خدمة من خدمات الرعاية الصحية التي تقدمونها على حدة					
26	قدرة نظام التكاليف الطبق لديكم من تحديد تكلفة الموارد المستهلكة					
27	قدرة نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال التخطيط لعمليات وإجراءات القيام بأداء خدمات الرعاية الصحية					
28	قدرة نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال الرقابة على المصاريف، وخاصة ما يتعلق بالمصاريف غير المباشرة					
29	قدرة نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال تقييم الأداء من خلال مقارنة ما هو مخطط مع الأداء الفعلي					
30	قدرة نظام التكاليف المطبق لديكم من تقديم بيانات ومعلومات تكاليف دقيقة تساعد في القيام بمهام الإدارة في مجال وضع الموازنات التقديرية					

الملحق رقم (2)

أسماء المستشفيات التابعة لوزارة الصحة وعدد الأسرّة في كل منها

عدد الأسرة	اسم المستشفى	الرقم
811	البشير	1
593	الحسين	2
300	الزرقاء	3
259	الأمير راشد بن الحسين	4
250	المركز الوطني للنفسية	5
222	الملكة علياء	6
210	الأمير هاشم بن الحسين	7
204	الأميرة بسمة	8
152	الحسين/ السلط	9
137	الكرك	10
135	جرش	11
130	الأمير فيصل بن الحسين	12
130	مركز التأهيل الملكي	13
129	جميل التوتنجي	14
122	معان	15
120	الأميره هيا بنت الحسين	16
109	لأميرة رحمة	17
105	الإيمان/ عجلون	18
102	النسائية والأطفال/ المفرق	19
100	مركز الملكة علياء لإمراض وجراحة القلب	20
95	الأميرة بديعة	21
91	النديم	22
85	الأمير علي بن الحسين	23
72	الملكة رانيا العبدالله	24
68	الملكة رانيا للكلى وزراعة الأعضاء	25
62	غور الصافي	26
60	الأميرة راية	27
60	اليرموك	28
57	المفرق	29
56	الرمثا	30
46	أبي عبيدة	31
39	الشونة الجنوبية	32
38	الأميرة سلمى	33
32	سعد بن جبل	34
30	الأميرة إيمان/ المعدي	35
30	مركز تأهيل المدمنين	36
17	الرويشد	37
5258	**المجموع**	

الملحق رقم (3)

أسماء المستشفيات التابعة للقطاع الخاص وعدد الأسرّة في كل منها

الرقم	اسم المستشفى	عدد الأسرة
1	الأردن	252
2	الإسلامي	236
3	الكرامة للتأهيل النفسي	167
4	ألخالدي	160
5	التخصصي	150
6	المركز العربي الطبي	141
7	مركز الحسين للسرطان	130
8	ابن النفيس	103
9	الاستقلال	100
10	الإسراء	100
11	ابن الهيثم	97
12	المعشر	94
13	الحياة	90
14	راهبات الوردية	87
15	المواساة	83
16	القدس	70
17	قصر شبيب	70
18	ملحس	69
19	عمان الجراحي	69
20	الشهيد أبو دية	68
21	جبل الزيتون	68
22	الدولي	67
23	الهلال الأحمر	64
24	فرح/ نسائية	61
25	الشميساني	60
26	اربد التخصصي	58
27	الحكمة الحديث	58
28	لوزميلا	58
29	تلاع العلي	53

50	الأهلي	30
47	الإيطالي/ عمان	31
43	فلسطين	32
40	العقبة الحديث	33
38	ماركا التخصصي	34
38	الايطالي/ الكرك	35
31	فيلادلفيا	36
30	هبه/ نسائية	37
30	عاقلة	38
30	الحنان	39
30	الحميدة	40
30	الزرقاء الوطني	41
30	الرازي الجديد	42
30	السلام/ نسائية	43
30	البوتاس	44
30	مركز الرعاية النفسية	45
30	المحبة	46
29	الأمل/ نسائية	47
28	العيون التخصصي	48
28	القواسمي/ نسائية	49
18	الروم الكاثوليك	50
15	ميلاد	51
15	عبد الهادي للعيون	52
15	جبل عمان	53
15	البيادر	54
15	النجاح للتوليد	55
3648	**المجموع**	

الملحق رقم (4)

أسماء المستشفيات التابعة للجامعات الرسمية وعدد الأسرّة في كل منها

536	الجامعة الأردنية	1
388	الملك المؤسس عبدالله	2
924	**المجموع**	

الملحق رقم (5)

أسماء المستشفيات عينة البحث وعدد الأسرّة في كل منها

1	البشير	811
2	الحسين	593
3	الجامعة الأردنية	536
4	الملك المؤسس عبداللة	388
5	الزرقاء	300
6	الأمير راشد بن الحسين	259
7	الأردن	252
8	الإسلامي	236
9	الملكة علياء	222
10	الأمير هاشم بن الحسين	210
11	الأميرة بسمة	204
12	ألخالدي	160
13	الحسين/ السلط	152
14	التخصصي	150
15	المركز العربي الطبي	141
16	الكرك	137
17	جرش	135
18	الأمير فيصل بن الحسين	130
19	جميل التوتنجي	129
20	معان	122
21	الأميره هيا بنت الحسين	120
22	لأميرة رحمة	109
23	الإيمان/ عجلون	105
24	ابن النفيس	103
25	الاستقلال	100
26	الإسراء	100
27	ابن الهيثم	97

95	الأميرة بديعة	28
94	المعشر	29
91	النديم	30
90	الحياة	31
87	راهبات الوردية	32
85	الأمير علي بن الحسين	33
83	المواساة	34
72	الملكة رانيا العبداللة	35
70	القدس	36
70	قصر شبيب	37
69	ملحس	38
69	عمان الجراحي	39
68	الشهيد أبو دية	40
68	جبل الزيتون	41
67	الدولي	42
64	الهلال الأحمر	43
62	غور الصافي	44
60	الشميساني	45
60	الأميرة راية	46
60	اليرموك	47
7485	**المجموع**	

الملحق رقم (6)

أسماء المستشفيات المستجيبة وعدد الأسرّة في كل منها

1	البشير	811
2	الجامعة الأردنية	536
3	الملك المؤسس عبداللة	388
4	الزرقاء	300
5	الأردن	252
6	الإسلامي	236
7	الملكة علياء	222
8	الأميرة بسمة	204
9	ألخالدي	160
10	الحسين/ السلط	152
11	التخصصي	150
12	الكرك	137
13	جرش	135
14	جميل التوتنجي	129
15	معان	122
16	الأميره هيا بنت الحسين	120
17	لأميرة رحمة	109
18	ابن النفيس	103
19	الاستقلال	100
20	الإسراء	100
21	ابن الهيثم	97
22	المعشر	94
23	النديم	91
24	الحياة	90
25	راهبات الوردية	87
26	المواساة	83
27	القدس	70
28	ملحس	69
29	عمان الجراحي	69
30	الشهيد أبو دية	68
31	الهلال الأحمر	64
32	غور الصافي	62
33	الشميساني	60
34	الأميرة راية	60
35	اليرموك	60
	المجموع	**5590**

الملحق رقم (7)

اختبار المصداقية الفا

Reliability

```
 ****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******



  R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   (A L P H A)

                                                           N of
Statistics for        Mean   Variance    Std Dev  Variables
      SCALE      105.1000   294.9207    17.1733         35


Reliability Coefficients

N of Cases =     35.0                    N of Items = 30

Alpha =    .8700

****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******
```